

جامـعة الحـاج لخضـر – باتنــة
كلية الحقوق والعلوم السياسية
قسم الحقوق



أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية

أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتوراه في العلوم القانونية
تخصص : قانون الاعمال

إعداد الطالب
- أمزيان عزيز

إشراف الأستاذ
- أ.د العايش نواصر

لجنــة المناقشــة:

الإسم و اللقب	الدرجة العلمية	الجامعة الأصلية	الصفة
أ.د لشهب حورية	أستاذةالتعليم العالي	جامعةمحمد خيضر بسكـرة	رئيســة
أ.د نواصر العايش	أستاذ التعليم العالي	جامعةالحاج لخضر باتنة	مشرفا ومقررا
أ.د بوبنديرعبد الرزاق	أستاذ التعليم العالي	جامعةمنتوري قسنطينة	ممتحنا
أ.د بوضياف عمار	أستاذ التعليم العالي	جامعة العربي التبسي تبسة	ممتحنا
د.بن عمران محمد الأخضر	أستاذ محاضر(أ)	جامعة الحاج لخضر باتنــة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2012-2013.


بسم الله الرحمن الرحيم

بسم الله الرحمن الرحيم

(يا داود إنا جعلناك خليفة في الأرض فأحكم بين الناس بالحق ولا تتبع الهوى فيضلك عن سبيل الله. إن الذين يضلون عن سبيل الله لهم عذاب شديد بما نسوا يوم الحساب) سورة ص، الآية 26.

(الذين يبخلون ويأمرون الناس بالبخل ويكتمون ما آتاهم الله من فضله وأعتدنا للكافرين عذابا مهينا) سورة النساء، الآية 37

يقول الرسول – صلى الله عليه وسلم – في العمال المتقنين في عملهم: "رحم الله امرأ أحسن صنعه" ويقول في التجار النزهاء: "التاجر الصدوق يحشر يوم القيامة مع الصديقين و الشهداء" أخرجه الترميذي.

شكر وتقدير

" رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه وادخلني برحمتك في عبادك الصالحين" الآية 19 سورة النمل.

بصدق الوفاء والإخلاص أتقدم إلى مشرفي الأستاذ: الدكتور نواصر العايش بجزيل الشكر والعرفان على نصائحه القيمة التي مكنتني من إخراج هذه الأطروحة في شكلها النهائي، كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء اللجنة على قبولهم مناقشة هذه الأطروحة وصرفهم جزء من وقتهم الثمين لأجل قراءتها.

كما أتقدم بخالص للأستاذ الدكتور بارش سليمان رحمه الله وأسكنه فسيح جنانه الذي قدم لي كل العون والمساعدة، كما أوجه شكري وامتناني لكل من ساعدني من قريب أو بعيد.

أمزيان عزيز

الإهـــــداء

إلى من غرس في نفسي مخافة الله ورباني صغيرا إلى رمز المحبة والعطاء والصدق والإحسان جدي الذي علمني الصبر والمثابرة.

إلى من قال الله في حقهما " .... ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما.." اللذان دعوتهما ذللت لي الكثير من الصعاب- رحمهما الله وأسكنهما فسيح جنانه.

إلى زوجتي وأبنائي الذين كانوا بمثابة سند ومشجع ودافع لإنجاز هذا العمل المتواضع.

أخلاقية القوانين

الضريبية الجزائرية

قائمة المختصرات باللغة الفرنسية:

ANDI	Agence nationale de développement de l'investissement
ANSEJ	Agence nationale de soutien à l'emploi de jeunes
CNAC	Caisse nationale d'assurance chômage
CNES	Conseil national économique et social.
FNDA	Fond national de développement agricole
GAT	Accord général sur les tarifs douaniers
IBS	Impôt sur le bénéfice de sociétés
IRC	Impôt sur le revenu global
IRG/S	Impôt sur le revenu global catégorie salaire
OMC	Organisation mondiale du commerce
POGA R	Programme de gouvernance arabe région
TUGP	Taxe unique globale à production
TUGPS	Taxe unique globale sur les productions de services
TVA	Taxe sur la valeur ajoutée
UE	Union européenne

المقدمة

مقدمــــــــة

لكل عصر اهتماماته ومشكلاته الفكرية والنفسية والاجتماعية التي تشغل مثقفيه وتترك أثرها في إنتاجهم العلمي، وتراثهم الفكري، ثم يأتي عصر آخر فتزول تلك المشكلات وتظهر أخرى لم تكن أساسا في الحسبان بل ربما لم يكن لها وجود عند السابقين.

في عصرنا هذا برزت مشكلات إجتماعية وإقتصادية في العالم كله وتعددت الآراء والمذاهب حول كيفيات حل تلك المشاكل التي قام على إثرها صراع مذهبي رهيب قسم العالم إلى معسكرين: معسكر الرأسمالية ومعسكر الاشتراكية، فرغم سقوط الثاني إلا أن المنادين به لازالوا إلى يومنا هذا.

ء المشاكل كانت في أساسها نتيجة تطور الحاجات العامة التي أدت إلى تزايد النفقات العامة وبالتالي توسع إطار مسؤولية الدولة في مواجهة الأعباء العامة. والضريبة هي الأداة المالية التي تستعملها الدولة لتحويل الموارد المالية من الاستخدام الخاص إلى الاستخدام العام قصد تحقيق المصالح العامة وتأمين الحاجات الضرورية للمجتمع.

فالدولة لا يتسنى لها أن تقوم بدورها هذا إلا بوجود منظومة تشريعية ضريبية تعكس الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة وتتغير بتغيرها. هذه المنظومة التشريعية تمثل النظام الضريبي الذي يتشكل من العناصر الأساسية التالية:

- التشريع الضريبي الذي يتمثل في مجموعة من القوانين التي تحدد إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها.
- الإدارة الضريبية وهي الطرف المكلف بتنفيذ هذه التشريعات بحيث تقوم بتحديد وعاء الضريبة وربطها وتحصيلها.
- ـاء وهو الطرف المحايد الذي يتولى بحث وفض المنازعات المطروحة بين الإدارة والمكلف.

كل هذه العناصر لها تأثيراتها على كل من المكلف بالضريبة، الإرادات العامة، النفقات العامة والسياسية المالية للدولة.

فبالنسبة للمكلف بالضريبة، يستوجب على المشرع وفقا للمبادئ الأساسية للضريبة أن يبدي إهتماما واضحا ودقيقا بمركزه المالي سواء قبل دفع الضريبة أو بعدها، لذلك يجب عليه أن يعمل جاهدا على أن تكون النصوص الصادرمتوافقة والمبدأ الدستوري الذي يقتضي أن تكون الضريبة مجرد مساهمة ولا تتعدى هذا المعنى.

بالنسبة للإيرادات، يجب أن يقوم المشرع بدراسة نقدية للمردود المالي للنظام ـريبي المطبق، قصد التأكد فيما إذا كان هذا المردود قد حقق الأهداف المسطرة له أم لا، ـا هي العراقيل التي تعيق الإدارة أثناء تنفيذها للمهام المسندة إليها بخصوص تحقيق إعادة توزيع المداخيل على رعايا الدولة توزيعا عادلا.

فالدولة من خلال فرض الضريبة تهدف إلى تغطية النفقات العمومية المبنية أساسا على المنفعة العامة، هذه المنفعة تشكل إهتمام الطرف الآخر في المعادلة وهو المكلف بالضريبة وتشكل بالنسبة إليه الدافع الأساسي لتسديد الضريبة أو التهرب من دفعها في حالة التي توجه فيها هذه النفقات في غير الوجهة الصحيحة أي خروجها عن إطار المنفعة العامة.

فالضرائب تتميز عن غيرها من وسائل التمويل العامة المتاحة بأنها تمثل الوسيلة الحقيقية التي تستند إلى إنتاج حقيقي، ولا يثير التمويل بواسطتها كقاعدة عامة أي ضغوط تضخمية، فهي تعد الأداة الرئيسية في المجتمعات المعاصرة التي تستعملها الدولة لتعديل الهيكل الاجتماعي والاقتصادي على نحو تحقيق أكبر قدر من الرفاهية لمختلف فئات المجتمع، ويكون ذلك بصورة متباينة، منها ما يقوم على تخفيض عبء الضريبة أو زيادة هذا العبء للتأثير على القدرة الشرائية أو حجم المعاملات، ومنها ما يقوم على التمييز بين مختلف الثروات والدخول لتحقيق أهداف إجتماعية أو بقصد إعادة توزيع الدخول في صورة خدمات عامة يستفيد أصحاب الدخول المنخفضة بالجانب الأكبر منها. فإستعمال الدولة لهذه الأداة يتطلب أن يكون في إطار المبادئ الأساسية التي أنشئت من أجلها الضريبة.

وإنطلاقـا مـن أن الضـريبة تعـد مـن حاجيـات السيادة التـي تحصـلها الدولـة لإشـباع الحاجات العامة وتحقيق الصالح العام، فـإن المـواطنين يكونـون ملـزمين ومتضـامنين لتحمل عبء الضريبة، لهذا أعتبرت الضريبة أحد مظاهر التضامن الاجتماعي الذي يحتم على كل مواطن تحمل نصيبه من أعباء الدولة مقابل حصوله علـى الضـمانات الإجتماعيـة والسياسية والإقتصادية، دون الإخلال بالتوازن بين المصالح العامة والمصالح الفردية.

بهذا المعنى تكون الضـريبة قد خرجت مـن مفهومهـا المحايد ودخلت مفهوم الضـريبة المثاليـة التـي تتطلـب نجاعـة النظـام الضـريبي المختـار الـذي لا يمكن أن يكـون كذلك إلا إذا كان هذا النظام أخلاقيا.

لهذا فإن الرجوع إلى قواعد الأخلاق أمر أساسي يطرح فـي كل التصـرفات التـي تقوم بهـا السـلطة، وكـل إهمـال لـذلك يعتبـر ضـعفا فـي النمـوذج المختـار، وكـذا بالنسـبة لتصـرفات المكلـف إهمـال الجانـب الأخلاقـي فيهـا يعـد إخـلالا بالواجـب الـوطني الـذي يرتـب إلتـزام المساهمة في الأعباء العامة.

فإنطلاقـا مـن هـذه العلاقـة التـي تـربط المكلـف بـالإدارة الجبائيـة التـي تتضـارب فيهـا المصالح وتظهر فيها الأنانية و حب الذات التي يمتاز بها البشـر، وإحتياجـات الدولـة للمـوارد المالية لتغطية نفقاتها.

فالدولـة تـرى بأنـه مـن واجـب رعاياهـا المسـاهمة فـي الأعبـاء العامـة والواجـب يرتـب إلتـزام أخلاقـي، المكلـف مـن جانبـه ينظـر للضـريبة علـى أنهـا أساسـية فـي ترسـيخ العدالـة الإجتماعيـة إذا مـا تبلـورت إرادة سياسـية تـهدف إلـى التوفيـق بـين فعاليـة النظـام الضـريبي المختار وعدالته.

ففعاليـة النظـام الضـريبي تتطلـب إحتـرام المبـادئ العامـة للضـريبة منهـا علـى وجـه الخصوص مبدأ العدالة بشقيه العدالة بواسطة الضريبة و عدالة إتجاه الضريبة، الذي يتطلـب لتحققه شمولية الضريبة وملاءمة معادلاتها لإعتبارات العدالة وكفـاءة الإدارة القائمـة بالتنفيذ فيما يتعلق بالمراقبة والتحصيل.

على أن يسن هذا النظام وينفذ وفق معايير ومبادئ شفافة.

أهميــة المـوضــوع:

جلى أهمية دراسة موضوع أخلاقية القوانين الضريبية من خلال إستعراض تـأثيرات هذه القوانين على كل من :

- **المكلـف بالضـريبة:** تتطلـب المبـادئ الأساسـية للضـريبة أن يبـدي المشـرع إهتمامـا واضحا ودقيقا بمركز مال المكلف سواء قبل دفع الضريبة أو بعدها ، ومنـه فإنـه يستوجب علـى المشـرع أن يعمـل جاهـدا علـى أن تكـون نصوصـه متوافقـة والمبـدأ الدسـتوري الـذي يقتضي أن تكون الضريبة مساهمة في الأعباء العامة ولا تتعدى هذا المعنى.

- **الإيرادات :** من الأهداف الرئيسية للضريبة تمويل النفقات العمومية، وبالتالي لا بد من القيام .راسة نقدية للمردود المالي للنظام الضريبي قصد التأكد فيما أذا كان هذا المردود قد حقق الأهداف المسطرة لـه أم لا، ومـا هـي العراقيل التـي تعيق الإدارة أثنـاء تنفيذ المهام المسندة إليها بخصوص تحقيق مبدأ إعادة توزيع المداخيل على رعايا الدولة توزيعا عادلا .

- **النفقـات:** تهدف الدولـة من خـلال فـرض الضـريبة إلـى تغطيـة النفقـات العموميـة وبالتـالي تحقيـق المنفعـة العامـة، هـذه المنفعـة تشـكل اهتمـام الطـرن الآخـر وهـو المكلـف بالضـريبة وتكون الدافع الأساسي للتهرب من دفع الضريبة إذا وجهت هذه النفقات في غير الوجهة الصحيحة.

- **العمـل السياسـي:** هـذا يعنـي أن النظـام الضـريبي الـذي يصـلح لتحقيـق أهـداف سياسـية ضريبية معينـة في مجتمع معين قد لا يصلح لتحقيق أهداف نفس السياسة الضريبية فـي مجتمع آخر، وهذا راجع أساسا إلـى الإختلافـات فـي الأيـديولوجيات، نظـام الحكـم، الـنظم الإجتماعيــة والإقتصــادية، بالإضــافة إلــى الإختلافــات فــي العــادات والمعتقــدات والتقاليــد والحضارة، ومستويات التقدم الاقتصادي بكافة أبعاده.

فالضرائب تتميز عن غيرها من وسائل التمويل العامة المتاحة لأنها تمثل الوسيلة الحقيقية التي تستند إلى إنتاج حقيقي ولا يثير التمويل بواسطتها كقاعدة عامة أية ضغوط تضخمية.

هي تعد الأداة الرئيسية في المجتمعات المعاصرة التي تستفيد بها الدولة لتعديل الهيكل الإجتماعي والإقتصادي على نحو يحقق اكبر قدر من الرفاهية لمختلف فئات المجتمع ويكون ذلك بصور متباينة منها ما يقوم على تخفيض عبء الضرائب أو زيادة هذا العبء للتأثير على القدرة الشرائية أو حجم المعاملات، منها ما يقوم على التمييز بين مختلف الثروات والمداخيل لتحقيق أهداف إجتماعية أو بقصد إعادة توزيع المداخيل في صورة خدمات عامة يستفيد أصحاب المداخيل المنخفضة بالجانب الأكبر منها.

هذا إذا سعى المشرع إلى تحقيق المبادئ الأساسية للضريبة التي يبنى أساسها على العدالة الضريبية بداية من سن الضريبة عن طريق التشريع وصولا إلى فرضها من طرف الإدارة وإنتهاءا بالقضاء المكلف بفض النزاعات المطروحة بشأنها.

إعتبارات إختيار الموضوع:

أول ما يواجه قبل القيام بالبحث العلمي هو عملية إختيار موضوع البحث، وإختياري هذا لم يكن من العدم إنما كان نتيجة لعدة إعتبارات شخصية وموضوعية أوردها في الآتي:

1/ **الإعتبارات الشخصية**: من الأسباب التي دفعتني إلى إختيار هذا الموضوع، هو طبيعة عملي في إدارة الضرائب لفترة تجاوزت الثلاثون سنة، ومسايرتي للإصلاحات الجبائية التي قام بها المشرع الجزائري خلال 1991، وكذا إحتكاكي بالمكلفين بالضريبة أثناء ممارستي لمهامي الوظيفية.

تبين لي أن التشريع الجبائي يحتاج إلى إثراء وخاصة منه ما يتعلق بعدالة النظام المختار وشفافيته.

ومن أقوى الأسباب كذلك التي كانت وراء هذا الإختيار هو رغبتي الأكيدة في المساهمة في إبراز جانب هام من المنظومة التشريعية الجزائرية وإلقاء الضوء عليها.

2/ الإعتبارات الموضوعية: من الأسباب الموضوعية التي دفعتني للخوض في هذه الدراسة التي أرى أن أرضها خصبة يمكن أن تنجز فيها بحوث كثيرة وبالأخص الجانب القانوني منها:

- أهمية الموضوع وإقترانه بالمستجدات الحالية التي يمر بها الإقتصاد الجزائري خاصة والعالمي عموما.
- حداثة هذا الموضوع، أخلاقية القوانين الضريبية.
- معرفة مدى إلتزام المشرع الجزائري بالدستور ومدى تأثير الضريبة على الواقع الإقتصادي والإجتماعي، ومدى تقبل المواطن الجزائري لهذا الواجب.
- قلة إن لم أقل إنعدام هذا النوع من الدرا سات المتعلقة بجانب مهم في حياة كل مواطن جزائري.

الإشكـــــالية:

تنبع مشكلة البحث من العلاقة الطردية التي تربط المكلف بالإدارة الجبائية، التي تتضارب فيها المصالح وتظهر فيها الأنانية وحب الذات التي يمتاز بها البشر وإحتياجات الدولة للموارد المالية لتغطية نفقاتها، فالدولة ترى بأنه من واجب رعاياها المساهمة في الأعباء العامة، والواجب القانوني هذا يرتب إلتزام أخلاقي، والمكلف من جانبه ينظر للضريبة على أنها أساسية في ترسيخ العدالة الإجتماعية إذا ما تبلورت إرادة سياسية تهدف إلى التوفيق بين فعالية النظام الضريبي المخار وعدالته، من هنا نتساءل فيما إذا وفق المشرع الجزائري عند إصلاحه للمنظومة الجبائية بين هاتين المصلحتين المتعارضتين وهل أن النظام الضريبي الذي سنه أخلاقي يحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي وينفذ بصفة شفافة؟

ولما كان النظام الضريبي يجب أن يأتي معبرا عن فلسفة الحكم وعن الأوضاع الإجتماعية والإقتصادية في المجتمع، فقد كان لزاما على المشرع إختيار النظام الضريبي

الذي يعمل على تحقيق التوازن بين حالة الفرد وحالة المجتمع وعلى التضامن الإجتماعي، آخذا بعين الإعتبار الجانب الأخلاقي، دون الإبتعاد عن المبادئ الأساسية للضريبة.

هذا النظام لا يمكن أن يكون كذلك إلا إذا تحققت العدالة في توزيع العبء الضريبي وفي تحمله، و هذا بدوره لا يتحقق إلا بتوفر الشفافية في المعاملات الضريبية التي تتمثل في فصاح الإدارة عن كل ما من شأنه أن يزيد في وعي المكلف للتصريح بجميع مداخيله التي تحصل عليها وتمكين الأعوان من مراقبة مدى صحة تلك التصريحات .

فأخلقة النظام الضريبي تتطلب إحترام المبادئ العامة للضريبة منها على وجه خصوص مبدأ العدالة، الذي لا يتحقق إلا بشمولية الضريبة وملاءمة معدلاتها لإعتبارات العدالة، وكفاءة الإدارة القائمة بالتنفيذ فيما يتعلق بالمراقبة والتحصيل، التي تتطلب أن تمارس وفق معايير ومبادئ شفافة.

أهداف الدراسة:

نسعى من وراء هذه الدراسة إلى بلوغ مجموعة من الأهداف ومن خلالها يمكن الإجابة على إشكالية دراستنا هذه نذكر منها:

- الوقوف على مدى توافق النظام الضريبي الجزائري السائد مع العلاقات القانونية والإجتماعية والإقتصادية، لكي تصبح الضريبة التي تم إختيار فرضها أداة هامة لتحقيق الأهداف المرجوة منها.
- المشرع الجزائري إحترم حين وضعه النظام الضريبي القواعد العامة المتعارف عليها عالميا التي كان وراء تكريسها الفيلسوف الإنجليزي **أدم سميث** .
- المشرع الجزائري أخذ بمفهوم العدالة كهدف من أهداف الضريب؟ أم إعتبرها ركن من أركانها؟ لأن المفهومين يختلفان في النتائج المراد تحقيقها، فالأول يهدف إلى تعديلات في توزيع المداخيل والثروات بين أفراد المجتمع أما الثاني فالمراد منه هو مساهمة رعايا الدولة في النفقات العمومية كل حسب مقدرته التكلفية.

- هل النظـام الضـريبي المختـار مـن طـرف المشـرع الجزائـري يتصـف بالشـفافية اللازمة التي تسمح للمكلف بالضريبة بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب ويسمح للإدارة أن تمارس سلطتها الرقابية قصد تكريس مبدأ توزيع العبء الضريبي حسب القدرة التكلفية حتى تكون الضريبة المسددة فعلا بمثابة مساهمة وليست عقوبة.

- إبـراز أهميـة السلطة التشـريعية فـي تكـريس العدالـة الضـريبية باعتبارهـا المعبـر الحقيقي عن تطلعات المكلف والممثل القانوني له، ودورها في إستقرار القوانين.

- إبراز الأهمية العملية لهذه الدراسة من كونها تتنـاول موضـوعا يشكل أهميـة كبيـرة فـي تكريس مبدأ المسـاواة أمـام الضـريبة ويتعلـق الأمـر فـي كيفيـة تحديد الوعـاء الضـريبي ادل عند رسم السياسة الضريبية للدولة مع التركيز على النظام الضريبي المختار من قبل المشرع الجزائري.

منهـج الـدراســـة:

اعتمـدت فـي هـذا البحـث علـى المـنهج الوصـفي تـارة والتحليلـي تـارة أخـرى ، بحيـث تعرضـت لأهـداف الإصـلاح الجبـائي الجـذري الـذي قـام بـه المشـرع الجزائـري والـذي مـس جميع الضـرائب والرسوم قصد تحقيق عقلنة في التسيير وتحديث الإدارة الجبائيـة والوصـول إلى شفافية أفضل في مجال فرض الضريبة وتحصيلها.

ولمعرفة مدى نجـاح النظـام الضـريبي الجزائـري فـي تحقيـق الأهـداف العامـة المرجـوة منه كان لابد من معرفة فيما إذا كان المشرع الجزائري يمارس مهامـه بصـفة شـرعية ، لأن الضريبة العادلة أول ما تعنيه هو أن تكون صـادرة عن سلطة سياسية عادلـة تولـت مهامهـا بصفة شرعية مستمدة قوتها من تزكية الشعب لها.

لهذا الغرض استخدمت في دراستي هذه بعض الأدوات منها:

– الإحصـائيات *المتعلقة* بالموضـوع رابطين ذلك بمؤشرات أخرى لها علاقة بها.

– القوانين والتشـريعات ذات الصـلة بالموضـوع سـعيا منـا الوقـوف علـى السياسـة الماليـة المعتمدة في سبيل اختيار نظام ضريبي شفاف يضمن تحقيق العدالة.

خطــة المـوضـــوع:

دراسـة هـذا الموضـوع تعتبـر مـن بـين المحـاولات التـي تسـعى لإبـراز و شـف مـدى أخلاقيـة القـوانين الضـريبية الجزائريـة وكيـف تتأصـل هـذه الفكـرة لـدى الإدارة والمكلفـين بالضريبة، بالنظر إلى حداثة الموضوع وخلو المكتبة الجامعية العربية من دراسات حول موضوع هذه الإشكالية، فإني عتمدت بصفة كبيرة على البحوث والمقالات التي تناولت الموضوع ولو في جزئياته منتهجا في ذلك خطة تتضمن بابين قصد الإجابة على الإشكالية المطروحة.

الباب الأول: العدالة الضريبية في التشريع الجزائري

وهو بدوره مقسم إلى فصلين هما على التوالي:

الفصل الأول: العدالة إتجاه الضريبة.

الفصل الثاني: العدالة بواسطة الضريبة.

أما البا الثاني فتناولت فيه ما يلي:

الباب الثاني: شفافية النظام الضريبي الجزائري.

وهو بدوره مقسم إلى فصلين هما على التوالي:

الفصل الأول: دور الشفافية الضريبية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة.

الفصل الثاني: تعزيز الشفافية الضريبية من خلال المهام الرقابية.

وأخيرا **الخاتمـــة** التي تضمنت النتائج والاقتراحات.

البـــــاب الأول

العدالة الضريبية في التشريع الجزائري

البــــاب الأول

العدالة الضريبية في التشريع الجزائري

من قراءة تاريخ الضريبة بالمفهوم المتعارف عليه اليوم، يتضح لنا بشكل جلي ضرورة تدخل المشرع لإقرار الضريبة، لكونه يمتلك سيادة التشريع نيابة عن الناخبين وبالتالي فإن قانونية الضريبة هي قاعدة قديمة تجسد مبدأ الفصل بين السلطات، لحماية المواطن من تعسف وتجاوزات السلطة التنفيذية.

هذا يعني أن البرلمان نيابة عن الشعب هو الذي يقر الوعاء الضريبي ومعدلات الضريبة بالإضافة إلى إجراءات فرضها وتحصيلها وصولا إلى تحديد القواعد المنظمة للمنازعات الخاصة بها والامتيازات والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية للمحافظة على حقوق الخزينة العامة.[1] فانطلاقا من كون أن الضريبة تعد فريضة مالية تستوفيها الدولة وفقا لقواعد تشريعية مقررة بصورة إلزامية ونهائية، فهي تفرض على المكلفين تبعا لمقدرتهم التكلفية ولغرض توفير الأموال اللازمة لتغطية نفقات الدولة، قصد تحقيق أهداف مالية، اقتصادية واجتماعية.

فإن مفهوم الضريبة هذا لم يستقر داخل المجتمعات الحديثة إلا بعد العديد من الرؤى والتكييفات الفلسفية والسياسية والقانونية وأستقر اليوم تبرير وحيد للضريبة كإطار فكري نظري فلسفي وسياسي وهو التضامن الاجتماعي.[2]

وبالتالي يمكننا القول بان الضريبة واجب مواطنة ولكن بذات الوقت يستلزم أن تأخذ بعين الاعتبار القدرة التكلفية للمواطن، فتصبح حين إذ هذه المقدرة التكلفية حق مواطنة.[3]

واجب المواطنة وحقها يحيلان مباشرة إلى موضوع العدالة الضريبية الذي يقتضي الأخذ بفكرة المواطنة كخيار إستراتيجي ينبع من تصور فكري نزيه ومستقيم ويستمد وجوده من وسط بيئي منظم ونظيف تسوده الأخلاق الفاضلة والضمير الحي اليقظ [4]، فالمواطنة

---

[1]- المادة:22 الفقرة:13 من دستور الجمهورية الجزائرية لسنة 1996.

- أيضا: أسامة مصطفى موسى صبري- مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين(دراسة مقارنة) – رسالة ماجستير سنة 2003 –كلية الدراسات العليا – جامعة النجاح الوطنية – نابلس – فلسطين.ص: 20.

[2]- Pierre Beltrame –le devoir de solidarité en droit fiscal français-journal des économistes-Paris15-11-2003-page-2.

- Aussi: Anne-Laury Lequien- La solidarité en matière fiscale- Mémoire réalisé en vue de l'obtention de la 2em A. Master- université de LILLE II- année 2003-2004 publier au site: http//edoctorale74.univ-llille2.fr.

[3]- Pierre beltrame – o.p. ct -page:7.

[4]- د- مولاي الحسن تمازي- مقال- مصير ثقافة المواطنة في علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية : 2002 - منشور بموقع : http://Blogs.static.mactoob.com تاريخ الزيارة 2007/11/10 ص :99.

إحساس بالانتماء قبل القيام بالعلاقات التي يفترضها هذا الانتماء، إنها بذلك الجزء الأساسي من الثقافة السياسية للفرد، تبنى منذ الطفولة من خلال وسائل التحقيق السياسي بدءا بالمدرسة ووصولا إلى الجامعة.[1]

العدالة التي يصعب إيجاد تعريف لها متفق عليه، وذلك راجع إلى نسبيته ما بين المجتمعات، لكون أن كل تعريفا للعدالة الضريبية يظل محكوما باختيارات ثقافية(عادات وتقاليد)، أخلاقية (الوازع الديني) وسياسية (شكل ونوع النظام).و تعد العدالة من أهم الخصائص لقيام نظام ضريبي فعال.[2] وسليم يقوم على أسس متينة ،إذ أن الضريبة ليست مجرد حدث سياسي خاضع للأهواء والتحكم، ولرغبة المشرع ومحض إرادته وسلطانه، وهي ليست مجرد وسيلة لمد الدولة بالمال وهو عصب حياتها، بل هي تضحية مادية من جانب الأفراد بانتزاع جزء من أموالهم، الأمر الذي أوجب أن تخضع في تشريعها وتطبيقها لشروط يجب توافرها حتى تحقق الضريبة العدالة في توزيع الأعباء العامة، التي تستسيغها النفوس ولا يتهربون من دفعها المكلفون.

لذلك اعتبرت العدالة في الإسلام قيمة مطلقة وليست نسبية بمعنى أنها واجبة الالتزام دائما، دليل ذلك كلام عمر بن الخطاب رضي الله عنه إلى أحد عماله إذ كتب إليه يقول: "وأما العدل فلا رخصة فيه من قريب ولا بعيد ولا في شدة ولا رخاء".[3]

أما في القانون الوضعي فهذا المفهوم نسبي يتوقف على القيم التي تسود المجتمع وتتغير في المكان والزمان تبعا لذلك المجتمع وتقاليده كما سوف نتعرض له.

ولكي نتمكن من إعطاء العدالة الضريبية مفهومها الذي يتماشى والأهداف التي أنشئت الضريبة من أجلها، لابد من تفكيك هذا المفهوم إلى قسمين أساسين هما:

- العدالة اتجاه الضريبة.
- العدالة بواسطة الضريبة.

هذا ما سوف نتطرق له في هذا الباب للوقوف على مدى توافق النظام الضريبي الجزائري مع السائد من العلاقات القانونية والاجتماعية والاقتصادية لكي تصبح الضريبة التي تم اختيارها أداة هامة لتحقيق الأهداف المرجوة منها،و التي لا يمكن أن تتحقق إلا إذا كان النظام الضريبي المختار أخلاقيا ويتماشى مع عادات وتقاليد المجتمع الجزائري.

---

[1]– شفيق المصري –المواطنة في ضوابطها الدستورية– مجلة التسامح –الموقع: www.altasamah.net تاريخ الزيارة 2012/08/07

[2]– د- ناصر مراد–النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية–مجلة علوم إنسانية رقم:2008/38 .الموقع"www.ulum.nl.تاريخ الزيارة2010/10/06.

[3]– د- عبد الحميد محمود البعلي – نحو تشريع ضريبي وزكوى متكامل - بحث منشور بموقع مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية .الكويت 2005.تاريخ الزيارة:2011/08/06.

و المشرع احترم حين وضعه النظام الضريبي القواعد العامة المتعارف عليها عالميا التي كان وراء تكريسها الفيلسوف الإنجليزي أدام سميث العدالة، اليقين، الملائمة والاقتصاد في التحصيل، لأن احترام هذه القواعد يعطي العدالة معناها الذي نحن بصدد دراسته.

لأن هناك فرق بين مفهوم العدالة كهدف من أهداف الضريبة، وبين مفهوم العدالة كركن من أركانها، فالعدالة كهدف من أهداف الضريبة يقصد بها أن وظيفة الضريبة في الميدان الاقتصادي والاجتماعي هي إحداث تعديلات في توزيع المداخيل والثروات بين أفراد وفئات المجتمع، أما مفهوم العدالة كركن من أركان الضريبة فيقصد به أن يساهم رعايا الدولة في النفقات الحكومية كل بحسب مقدرته النسبية وبقدر الإمكان.[1]

من أجل ذلك قسمنا هذا الباب إلى فصلين نتناولهما على النحو التالي:

الفصل الأول:العدالة اتجاه الضريبة، قسمناه إلى مبحثين نتطرق في الأول إلى اختيار نظام ضريبي عادل، أما الثاني فإننا خصصناه للنظام الضريبي المختار من طرف المشرع الجزائري.

الفصل الثاني:العدالة بواسطة الضريبة، قسمناه بدوره إلى مبحثين نتناول في الأول عدالة توزيع العبء الضريبي، وفي الثاني نتناول الاستخدام الوظيفي للضريبة.

[1] - د- عادل أحمد حشيش- أساسيات المالية العامة- دار النهضة العربية-القاهرة- -طبعة1992- ص:158.

الفصل الأول

العدالة اتجاه الضريبة

يجد مبدأ العدالة الضريبية في التشريع الجزائري أساسه في المادة: 64 من دستور سنة 1996 المعدلة والمتممة التي نصت في فقرتها الأولى على أن: كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة، وفي فقرتها الثالثة على أنه (لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون)، أما سلطة إصدار هذه القوانين فهي أسندت حسب المادة:13/122 من نفس الدستور للبرلمان حيث نصت على أنه (يشرع البرلمان في الميادين .إحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أساسها ونسبها).هذا ما نص عليه كذلك الإعلان العالمي لحقوق الإنسان في المادة: 14 منه.

وعليه فإن القواعد المحددة للضريبة الواجبة الدفع والإجراءات المتعلقة بفرضها وتحصيلها هي من إختصاص السلطة التشريعية، بحيث يتم تحضير هذه النصوص من طرف السلطة التنفيذية على شكل مشروع ويعرض للمناقشة والمصادقة على الهيئة البرلمانية بغرفتيها، هذا ما هو معمول به فعلا في الجزائر، إلا أن الإشكال المطروح ليس في هذه الإجراءات التي يصدر بموجبها النص أو السلطة المختصة قانونا، إنما الإشكال يتعلق بموضوع النص في حد ذاته، هل أنه أعد أساسا ليحقق الأهداف الإقتصادية، الإجتماعية، السياسية والمالية التي يأتي على رأسها الهدف الإجتماعي كما ورد النص عليه في المادة :14 من دستور 1996،[1] بحيث أننا نجد أن الكثير من دول العالم تستخدم الضريبة لتحقيق التكامل الاجتماعي وتقليل التفاوت بين الطبقات..[2]، إذ نجدها تعمل على فرض الضريبة حسب المقدرة التكلفية للممول، وبعده يأتي الهدف الإقتصادي حيث تستخدم الضريبة كأداة لحماية الصناعات الوطنية من المنافسة الأجنبية وذلك بفرض ضرائب ورسوم جمركية مرتفعة على الواردات، وتعمل كذلك على تحسين البيئة الإستثمارية وتنقية المناخ الإستثماري ليصبح أكثر قدرة على جلب رؤوس الأموال الأجنبية والوطنية، الشيء الذي سوف ينشط وبدون شك العجلة الإقتصادية.

فكل دولة تحاول أن تتخير مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب والرسوم وأن تصيغ ذلك في شكل نظام ضريبي يكون أكثر ملائمة لتحقيق الأهداف المرجوة.

---

[1]– يقضي المشرع في هذه المادة 14 من الدستور الجزائري لسنة 1996 ب(تقوم الدولة على مبادئ التنظيم الديمقراطي و العدالة الاجتماعية).

[2]– د- سوزي عدلي ناشد- ظاهرة التهرب الضريبي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية – منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت- لبنان- الطبعة 2008 ص:5.

– أيضا – مصطفى راشد شيحة – التشريع الضريبي-ضرائب الدخل- الدار الجامعية الإسكندرية- مصر- طبعة 1997- ص:39.

– أيضا – Louis TROTABAS – Jean-Marie COTTERET –droit fiscal- quatrième édition DALLOZ- Paris -1980 page06.

ويتوقف نجاح الدولة في اختيار النظام الضريبي الأمثل على معرفتها الكاملة لإيديولوجيات مجتمعها وأوضاعه الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

فقد كانت الأنظمة الضريبية إلى غاية بداية الثمانينيات في معظم البلدان النامية معقدة ومثقلة بأنواع كثيرة من الضرائب دون أن يحقق أي نوع منها الأهداف المرجوة، كما كانت كذلك لضرائب الإنتاج والاستهلاك أنظمة متعددة أدت إلى صعوبة إدارتها، وضرائب الدخل كانت مرتفعة جدا أعاقت عملية الاستثمار.

لهذه الأسباب قامت معظم هذه الدول بإصلاحات اقتصادية وأعادت النظر في أنظمتها الجبائية بهدف تبسيطها وتطويرها بما يتماشى والفكر الحديث في مجال الضرائب الذي يهدف إلى تخفيض الضرائب عن مصادر توليد الدخل (الضرائب على الدخل، الأرباح، الرواتب والأجور) بهدف تشجيع الإنتاج، الاستثمار والتصدير، والتركيز على الضرائب غير المباشرة المتعلقة بمختلف أوجه الإنفاق..[1] على أن لا يؤثر ذلك على العدالة الضريبية، بحيث يستوجب على المشرع الأخذ بعين الاعتبار الوضعيات الإجتماعية للمكلفين وذلك بمنح إعفاءات شخصية واجتماعية لذوي الدخل المحدود، ومن بين الدول التي سارت في هذا الإتجاه مصر، الأردن، المغرب والجزائر.

وعليه فإن أي إصلاح جبائي يستوجب أن يأخذ بعين الاعتبار مقومات النظام الضريبي الذي يرتكز أساسا على مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل متناسق ومترابط لتحقيق أهداف معينة حسب قواعد ومقومات محددة، وتتكون هذه المقومات من السلطة التشريعية التي تختص بإصدار القوانين والسلطة التنفيذية التي تتولى تنفيذ هذه القوانين، والجهاز القضائي الذي يتولى فصل المنازعات التي قد تنشأ بين المكلفين بالضريبة والإدارة الضريبية فيما يتعلق بتقدير الضرائب الواجبة الدفع وتحصيلها.

فمن الناحية النظرية إشكالية المشروعية الضريبية في الجزائر لا تطرح لكون أن القانون الواجب النفاذ قد صدر بعد موافقة البرلمان بغرفتيه، إلا أنه ومن الأمور المتعارف عليها وجود ظاهرة اللوبيات الضريبية التي ظهرت بظهور الدولة الحديثة التي تتصارع فيها مصالح الأفراد والهيئات وفق الحسابات والظروف الخاصة للمعنيين

[1]– د. الجليلاتي محمد –النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه – بحث منشور في مجلة دليل المحاسبين- بتاريخ :2007/12/23 تحت رقم 3420 دمشق- سورية – ص: 2.

– أيضا- أ- عبد المجيد حمو- الإتجاهات الحديثة للنظام الضريبي للأفراد و الشركات- بحث قدم بمؤتمر نظم من قبل وزارة المالية تحت عنوان – رؤى في الإصلاح المالي و الضريبي- دمشق من 03-04 أيلول 2007 بفندق فورسيزون –منشور بموقع جمعية المحاسبين العرب- تاريخ الزيارة: 2006/10/22.

بالتشريعات الضريبية، لذلك نجد أن هذه الإشكالية مطروحة من الناحية العملية كما سوف نتطرق له في حينه.

فالإصلاح الضريبي الذي قام به المشرع الجزائري بموجب القانون 36/91 المؤرخ في 18 ديسمبر 1991 المتضمن قانون المالية لسنة 1992، لم يكن وليد صدفة وإنما كان نتاج تغير وتطور العلاقات الاقتصادية والاجتماعية وتغير الظروف الاقتصادية مع التغيرات التي حدثت في النظام الاقتصادي العالمي، ولم يكن إصلاحا سطحيا كما سوف نتطرق له، بل كان إصلاحا جذريا جاء ليتماشى والتغيرات الداخلية والخارجية وليحقق الإنعاش الاقتصادي وخاصة تطوير المؤسسة من خلال التكييف مع الديناميكية الاقتصادية العالمية.

ولكي تصبح الضريبة أداة هامة في معالجة العديد من المشاكل الاقتصادية والاجتماعية كالتضخم والبطالة وسوء توزيع الدخل القومي. وتكون كذلك عاملا لتنشيط الاستثمارات المحلية والخارجية بهدف زيادة معدل نمو الدخل القومي والعمل على استقرار الاقتصاد الوطني. عمد المشرع الجزائري لاختيار نظامه الضريبي الساري المفعول على مزيج من الضرائب وعلى أوعية متعددة، وهو في هيكله الحالي وليد تشريعات متعددة وضعت حيز التنفيذ نتيجة ظروف مختلفة، وخضعت لتعديلات متتالية ومتباينة، كما سوف نتطرق له أثناء تعرضنا إلى المنهج المتبع من طرف المشرع لاختيار المادة الخاضعة للضريبة وتحديد موضوعها وكيفية فرض الضريبة عليها وتحصيلها.

وعليه فإننا سوف نتطرق في هذا الفصل الذي قسمناه إلى مبحثين، نتناول في الأول: إختيار نظام ضريبي عادل، وفي الثاني: النظام الضريبي المختار من طرف المشرع الجزائري.

المبحـث الأول

اختيار نظام ضريبي عادل.

كانت الأنظمة الضريبة إلى غاية بداية الثمانينات في معظم البلدان النامية معقدة، مرهقة ومثقلة بأنواع كثيرة من الضرائب دون أن يحقق أي نوع منها الأهداف المرجوة، كما كانت كذلك لضرائب الإنتاج والاستهلاك أنظمة متعددة أدت إلى صعوبة إدارتها، وضرائب الدخل كانت مرتفعة جدا أعاقت عملية الاستثمار.

لهذه الأسباب وغيرها كتلك التي تستوجب الحداثة بما يتماشى واقتصاد العولمة، قامت معظم الدول بما فيها الجزائر بإصلاحات اقتصادية وإعادة النظر في أنظمتها الجبائية بهدف تبسيطها وتطويرها بما يتماشى مع الفكر الحديث في مجال الضرائب الذي يهدف:

أولا: تخفيض الضرائب عن مصادر توليد الدخل بهدف تشجيع الإنتاج، الاستثمار والتصدير، والتركيز على الضرائب غير المباشرة المتعلقة بمختلف أوجه الإنفاق..[1]

ثانيا: العمل على سن قوانين تساير التطورات التي تحدث من حين لآخر وبالأخص أننا نلاحظ اتساع دائرة الدول المنظمة تحت لواء المنظمة العالمية للتجارة وظهور بعض التكتلات الاقتصادية (دول الخليج، الدول الأوروبية).

ثالثا: الأخذ بعين الاعتبار الوضعيات الإجتماعية لذوي الدخل المحدود بمنح إعفاءات شخصية لهذه الفئة، ومن بين الدول التي سارت في هذا الاتجاه مصر، الأردن، المغرب، وأخيرا الجزائر.

فالنظام الضريبي الجزائري بشكله الحالي يمثل مجموعة من العناصر التي تعمل بشكل متناسق ومتكامل لتحقيق أهداف معينة ومقومات وإجراءات محددة، وتتكون هذه المقومات من السلطة التشريعية التي تختص بإصدار القانون الضريبي، السلطة التنفيذية التي تقوم بتنفيذ هذه القوانين ومدى قدرتها والإمكانيات المتاحة لها لكي تتمكن من تنفيذ ذلك على أكمل وجه، والجهاز القضائي الذي يتولى الفصل في المنازعات التي قد تنشأ من تطبيق هذه القوانين.

---

[1]– د- يونس أحمد الطريق –د- المرسي السيد حجازي – النظم الضريبية – الدار الجامعية – الإسكندرية- مصر –الطبعة 2004 ص:43.
أيضا:- محمد الجليلاتي – مرجع سابق – ص:2

فكل هذه الأجهزة لها دور مهم في تحقيق العدالة بين أفراد المجتمع.

لذا فإننا نجد أن كل دولة تحاول أن تتخير مزيجا متكاملا من أنواع الضرائب والرسوم وأن تصيغ ذلك في شكل نظام ضريبي يكون أكثر ملاءمة لتحقيق الأهداف المرجوة.

ويتوقف نجاح الدولة في إختيار النظام الضريبي الأمثل في معرفتها الكاملة لإيديولوجية مجتمعها وأوضاعه الاقتصادية والإجتماعية والسياسية، والأهداف التي يسعى إلى تحقيقها.

ومن أجل الوصول إلي تحقيق نوع من التوازن بين المصالح المتعارضة، مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف، توصل علماء المالية إلى قناعة مفادها: أنه لا يمكن أن يتحقق هذا التوازن إلا من خلال نظام ضريبي عادل تصان فيه حقوق المكلف ويسود مبدأ سيادة القانون .ولكي تتحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي، لابد من الأخذ بمبدأ الفصل بين السلطات ، التحديد الواضح لسلطات واختصاصات الإدارة الضريبية، والعمل على استقرار التشريعات الجبائية.

النظام الضريبي العادل هو ذلك النظام الذي يترتب عليه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها.[1] ولكي يكون كذلك، لا بد أن يكون قد صدر من هيئة تشريعية تم انتخابها فعلا من طرف الشعب وفي شفافية تامة، لأنها هي المعبر الحقيقي عن تطلعاته والممثل القانوني له، وأن الوعاء الضريبي الذي تم اختياره يحقق مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي.

وعليه فأننا سوف نتناول في هذا المبحث في المطلب الأول سلطة الإخضاع الضريبي وفي المطلب الثاني نتناول تحديد الوعاء الضريبي العادل.

[1]- د- حامد عبد المجيد دراز –د- سعيد عبد العزيز عثمان- مبادئ المالية العامة – الدار الجامعية – الإسكندرية –مصر- الطبعة:2006 ص :147

المطلب الأول:

سلطة الإخضاع الضريبي

إن الضريبة العادلة أول ما تعنيه أن تكون صادرة عن سلطة تشريعية تولت مهمتها بصفة شرعية مستمدة قوتها من تزكية الشعب لها، حيث نص المشرع الجزائري في المادة: 11 من الدستور السالف الذكر على أن "الدولة تستمد مشروعيتها وسبب وجودها من إرادة الشعب". كما نصت المادة :98 منه أن "السلطة التشريعية من إختصاص البرلمان بغرفتيه المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة" ،و المادة 122 حددت مجال اختصاص المشرع في المواد الجبائية.

منح الاختصاص للبرلمان نيابة عن المكلفين بالضريبة، يعد ضمانة أساسية ضد سوء استعمال السلطة أو التعسف في استعمالها.[1] وتعني ثانيا أن يكون النص الصادر عن السلطة التشريعية واضحا، وثالثا أن تتسمم القوانين الضريبية بالاستقرار، وعليه فإن ما يمكن أن نبحث فيه هو آليات تحقيق العدالة الضريبية المتمثلة في :التشريع الضريبي(وضوحية النص واستقراره)،لأن غموض النص وعدم إستقراره يفتح الباب على مصراعيه أمام التعسف في إستعمال السلطة ويساعد على إنتشار الفساد، ومنه إلى الإخلال بمبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي. ثم نتعرض للإدارة الضريبية ومدى مساهمتها في فعالية النظام الضريبي وعدالته باعتبارها صاحبة الاختصاص في القوانين الضريبية.

---

[1] – Slim BESBES- Le Principe de la légalité de l’impôt en droit Tunisien- Edition L’Harmattan – Paris 2011 Page19.

الفرع الأول:
التشريع الضريبي.

تعتبر القوانين الضريبية من الآليات الأساسية في تحقيق العدالة الضريبية، وتعد من الصلاحيات السيادية للدولة، منح اختصاصها للبرلمان بموجب المادة: 13/122 من الدستور السالف الذكر.

إلا أن سلطة البرلمان في هذا المجال محدودة باعتبارها محل قيود أو تقاسم مع السلطة التنفيذية. فالسلطة التنفيذية هي التي تبادر غالبا بالقوانين، ذلك أن مبادرة النواب مشروطة بتوفر نصاب معين هو عشرون نائبا (المادة:119 من الدستور)،و أن هذه المبادرة محدودة كذلك بتدابير المادة :121 من نفس الدستور التي تقضي بأنه: لا يقبل اقتراح أي قانون مضمونه أو نتيجته تخفيض الموارد العمومية أو زيادة النفقات العمومية إلا إذا كان مرفقا بتدابير ستهدف الى الزيادة في إيرادات الدولة أو توفير مبالغ مالية في فصل آخر من النفقات العمومية تساوي على الأقل المبالغ المقترح إنفاقها.[1]

كما أن تصويت البرلمان بخصوص الإيرادات الضريبية الواردة في قانون المالية تكون بصفة إجمالية.[2]

إضافة الى أن البرلمان مقيد كذلك أثناء مناقشة قانون المالية بمدة زمنية أقصاها خمسة وسبعون يوما (المادة: 120 من الدستور) بداية من تاريخ إيداع القانون لدى المجلس الشعبي الوطني أو مجلس الأمة.

كما أجاز الدستور بموجب المادة :124منه لرئيس الجمهورية التشريع بأوامر تعرض على أول دورة مقبلة للبرلمان، وكذا في حالة شغور البرلمان.

نظرا لأهمية القوانين الضريبية والمجالات التي تنظمها، الخاصة بالعلاقة بين الهيئات العامة ببعضها البعض(الإدارة الضريبية ومختلف هيئات الدولة) والهيئات العامة والأفراد المكلفين بالضريبة، فإن العدالة الضريبية تقتضي أن يكون النص الضريبي واضحا لإزالة الغموض أو أي إشكال حول أي مسألة ضريبية قد يثور بشأنها خلاف،[3] حتى يكون جميع الأشخاص والأموال سواسية أمام القانون لا يخضعون لأي تمييز أو محاباة، سواء تعلق الأمر بفرض الضريبة أو تحصيلها أو الإعفاء منها. فمبدأ اليقين الذي تتميز به الضريبة يقتضي أن تكون الضرائب محددة بصفة دقيقة وواضحة دون

---

[1]-أ.د عبد المجيد قدي.دراسات في علم الضرائب –دار جرير-ط2011 ص:270.

[2]-المادة:70من القانون 17/84 المتعلق بقوانين المالية المؤرخ في07 جويلية 1984.

[3]-سوزي عدلي ناشد :ظاهرة التهرب الضريبي الدولي و آثاره على اقتصاديات الدول النامية-دار المطبوعات الجامعية,الإسكندرية,ط- 1999 –ص:41.

غموض، والهدف من ذلك أن يكون المكلف على علم بكافة التزاماته ومختلف الإجراءات المتعلقة بها لكي لا يقع بين أيدي الفاسدين.

لذا يجب على المشرع أن يعمل على تحقيق العدالة الضريبية من خلال سنه لنصوص واضحة ودقيقة وذات أهداف محددة تنفذ وفق إجراءات تكفل تحقيق مبدأ المساواة أمام القانون.

الفرع الثاني:

إستقرار التشريعات الضريبية.

إن لكل مجتمع ثقافات وعقائد، وما يهمنا نحن في دراستنا هذه هي الثقافات والعقائد المرتبطة بالاقتصاد والمال وبالخصوص بالضرائب. فقد سادت في المجتمع الجزائري ثقافة مناهضة للضرائب. ويعود ذلك لأمرين أساسيين هما:

الأول: يتعلق بخاصية من خصائص الضرائب من أنها تحصل بدون مقابل، أي أن دافعها لا ينتظر مقابل عن ما دفعه من ضرائب، وهذا هو الأمر الذي يستوجب على الدولة أن تفكر في كيفية إقناع المجتمع بمشروعية الضريبة، وهذا الأمر في غاية التعقيد والصعوبة.

الثاني: رد فعل المواطن الناجم عن أفعال الحكومة، ففي هذه النقطة نشير إلى أن المجتمع الجزائري توارث ردود أفعال سلبية مسبقة اتجاه كل ما تقوم به الحكومة من جراء ما عاشه من ويلات الاستعمار، لكون أن هذا الأخير استعمل الضريبة كأداة لنهب أموال الجزائريين وتفقيرهم .

فهذه الثقافات ترسخت في عقائد المواطنين عبر الزمن، فالتخلص منها يتطلب وقتا وجهدا يتناسبان عكسيا مع مستوى تطور الخدمات التي تقدمها الدولة للمجتمع، ومع تحسن مستوى الوعي الضريبي بين المواطنين وبين مؤسسات الدولة والمجتمع ككل.

فهذا لا يكون إلا عن طريق استقرار القوانين والتشريعات لطمأنة المواطنين وبعث الثقة لدى كل من يفكر في الإستثمار. فالثقة ثمرة الإستقرار.[1] مع أن الإستقرار حالة نسبية في الحياة.

[1] – Rapports d'information- loi de finances pour 1999-Imposition du patrimoine- commition des finances Senat- France- site: www.senat.fr visité le:01/01/2007.

– أيضا:– د– حازم البيلاوي – إستقرار القانون– مقال منشور بتاريخ 2010/03/21 بالموقع: www.hazembelawi.com تاريخ الزيارة 2011/04/09

فلكي نتمكن من محو هذه النظرة الموروثة لدى المواطن، يستوجب علينا أن نعمل على استقرار منظومتنا التشريعية وبالأخص منها القواعد العامة الخاصة بكيفيات تحديد الوعاء الضريبي، طرق فرض الضريبة وتحصيلها والإجراءات المتعلقة بالمنازعات. لكي نكون قد كرسنا مبدأ اليقين وذلك بإعطاء المواطن فرصة للإطلاع على القوانين ومعرفة حقوقه وواجباته.

فقاعدة اليقين التي تتميز بها الضريبة تقتضي أن يكون المكلف على دراية تامة بكيفية احتساب الضريبة وموعد أدائها حتى لا يصبح تحت رحمة موظفي إدارة الضرائب.[1]

لبعث الثقة بين المواطنين والإدارة الجبائية و جاح النظام الضريبي، يجب أن يتوافر إلى جانب عنصر اليقين، وضوحية النص، وذلك بصياغة القانون الضريبي بوضوح تام [redacted] والبعد عن كافة النصوص التي تثير اللبس وتترك الباب مفتوحا أمام التفسيرات والإ ت التي تؤدي عادة إلى كثرة الثغرات التي تساعد على التهرب الضريبي من جهة وتنمي ظاهرة الفساد الإداري وسط موظيفي الضرائب من جهة ثانية. فالملاحظ من الناحية العملية أن الكثير من القوانين الجبائية تبقى عديمة الأثر [redacted] أمام غياب التعليمات التطبيقية الصادرة من الجهة الإدارية المعنية فممكن أن توقف آثارها أو تغيير معناها.[2]

لذلك فإن صياغة النص عادة ما تعكس نوعية السلطة التشريعية، فبقدر ما يتوافر لديها من خبرات وكفاءات بقدر ما يستطيع رجل الضرائب أن يلاحظ الحبكة الفنية في قوانينها الضريبية.

ففي الواقع أن العلاقة القائمة بين المكلفين والإدارة الضريبية هي علاقة "الود المفقود" وذلك راجع إلى أسباب عدة نذكر أهمها:

- ضعف درجة الوعي الضريبي الناجم عن عدم إستقرار القوانين وعدم الثقة بصحة طرق الإنفاق العام الذي تقوم به الهيئات العمومية، غموض النصوص التشريعية والتعديلات التي تحدث من الحين إلى الآخر والتي تكون سببا في عدم إلمام المكلف بكل النصوص الجبائية والإطلاع عليها، فالمشرع الجزائري لم يستطع التخلص من آفة التعديلات المستمرة، مما يؤشر على عدم وضوح الرؤية لدى السلطات المشرفة على

[1] – د- حامد عبد المجيد دراز- د- سعيد عبد العزيز عثمان- مرجع سابق – ص:151

[2] – Oualid GADHOUM- La Doctrine administrative Fiscale en Tunisie- Edition L'Harmattan- 2007 page 35.

الإقتصاد الوطني. كل هذه التعديلات تؤدي شيئا فشيئا إلى إثقال النظام الضريبي ومنه الى تعقيده.[1]

فبسبب هذا التعقيد تتعمد الغالبية العظمى من المكلفين إلى التهرب من الضريبة (évasion fiscale) أو إلى الغش الضريبي (la fraude fiscale)، وذلك من أجل كتمان مصادر إيراداتهم كلها أو بعضها.[2] فعدم الاستقرار هذا الذي لازم التشريعات الإقتصادية الجزائرية، كان نتيجة عوامل عدة نتعرض لأهمها:

1-حجم الإصلاحات:

إن الإصلاحات التي باشرها المشرع الجزائري منذ أن تخلت السلطة عن النظام الإقتصادي الموجه ودخلت نظام السوق الحرة، تطلبت تعديل القاعدة الحقوقية والقانونية التي تحكم سير العملية الاقتصادية. فحجم هذه الإصلاحات كبيرا ومتشعبا، لذلك كان من الطبيعي أن يكون حجم التشريعات والقوانين المراد إصلاحها كبيرا، وخاصة أنها تزامنت مع ظروف إقتصادية صعبة مرت بها الجزائر والتي تطلبت إنجاز عملية الإصلاح في أسرع وقت ممكن، ومباشرتها دون تأخير، وذلك بوضع جدول زمني محدد لإنجاز هذه العملية، وفقا للإتفاق المبرم مع صندوق النقد الدولي عند إعادة جدولة الديون.

فهذا يجعل مهمة تعديل الترسانة القانونية صعب والمهمة شاقة وأكثر حساسية، لأن ذلك يتطلب العمل على التوازي للمساس بكل المنظومة التشريعية التي لها علاقة بموضوع الإصلاح وهذا يجعل العملية أكثر تعقيدا، لكون أن هذه المنظومة التشريعية ذات ترابط وتداخل وتشابك فيما بينها.

فعملية الإصلاح الضريبي والمالي والمصرفي تشكل إحدى أهم محاور هذا الإصلاح الذي يشكل بحد ذاته محورا مهما من محاور إصلاح الدولة ككل، الذي يدخل في سياق مختلف التحولات التي عرفتها الساحة الدولية والوطنية حيث تم إعتماد الآتي.

- إصلاح نظام الأسعار من خلال قانون 12/89 المؤرخ في 05 جويلية 1989 وإعتماد قواعد المنافسة من خلال الأمر 06/95 المؤرخ في 25 جانفي 1995، بحيث

[1] – قدي عبد المجيد– فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية –دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1995/1988 – أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 1995.

[2] د– فوزي عطوي –المالية العامة– النظم الضريبية و موازنة الدولة – منشورات الحلبي الحقوقية– بيروت – لبنان – طبعة 2003 ص: 38

يهدف المشرع من خلال هذا الإصلاح إلى تقليص الدعم الذي تقدمه الدولة، حيث أعيد النظر في نظام الأسعار وتم تقسيمها إلى قسمين: الأسعار المقننة والأسعار الحرة.[1]

- إصلاح التجارة الخارجية بإعتماد برنامج تدريجي لتحرير التجارة الخارجية القانون 88-29.

- إصلاح البنوك بصدور قانون النقد والقرض 10./90[2] المؤرخ في 14 أفريل 1990.

- إعادة هيكلة المؤسسات العمومية ومنحها الإستقلالية القانونية والمالية، وإنشاء صندوق لتطهير هذه المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي 75/91 المؤرخ في 16 مارس 1991، إقرار قانون الخوصصة.[3]

ونظرا للعلاقة التكاملية بين كل هذه المحاور فهي تتطلب إصلاحا بالتوازي دون أن يكون هناك تأخير في قطاع لكي لا يؤثر ذلك على القطاعات الأخرى وتتمكن بالتكامل على تحقيق الأهداف المرجوة.

يرى بعض الكتاب أن العمل بهذه الوتيرة يؤثر سلبا على ما يسمى بإستقرار القوانين، وعليه فإنه يجب إعتماد قوانين غير قابلة للتعديل بهدف تحقيق هذا الإستقرار. إلا أن هذا الرأي مردود ويتجلى ذلك عند إجابتنا على السؤالين التاليين:

الأول: هل يعني إستقرار القوانين التي تنظم وتحكم العملية الإقتصادية، بقاء هذه القوانين فترة طويلة دون تعديل؟

الثاني: هل يوجد في العالم قانون ضريبي غير قابل للتعديل وإذا كان كذلك فكيف تستطيع المجتمعات مواكبة المتغيرات الإقتصادية المتسارعة التي يشهدها العالم؟.[4]

الإجابة عن السؤال الأول: إذا سلمنا بأن إستقرار القوانين التي تحكم العملية الإقتصادية هي بقاء هذه القوانين فترة طويلة دون تغيير، أي إستخدامها كما هي دون تجديد، فهذا سوف يجعلنا بدون شك في آخر ركب التطور والتقدم الذي يصبوا إليه مجتمعنا وإقتصادنا، أما إذا تداركنا سرعة مواكبة المتغيرات الإقتصادية العالمية

---

[1]– مسعود درواسي– السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الإقتصادي– أطروحة دكتوراه– جامعة الجزائر2005-2006 ص:389.

[2]– ناصر مراد – الإصلاحات الضريبية في الجزائر – مجلة الباحث – جامعة قاصدي مرباح – ورقلة– العدد: 2– ص:24 إلى 32.

– أيضا: مسعود درواسي– مرجع سابق– ص:379.

[3]– المرسوم التنفيذي: 22/95 المؤرخ في 26 أوت 1995.

[4]– محمد خضر السيد أحمد – معاون زير المالية السوري– مقال بعنوان – على التوازي– وزارة المالية السورية– منشور بالموقع http://thawra.alwehda.gov.sy بتاريخ 2006/11/18 تاريخ الزيارة : 2007/09/30.

بمنظومة قانونية حديثة ، قابلة للتعديل وفق تلك المتغيرات ، فهذا يعني أننا سوف نستمر بإعتماد العمل على إنجاز تلك المنظومة القانونية بالتوازي مع التطورات التي تحدث في المنظومة الإقتصادية الوطنية والدولية، لكي لا نبقى في مؤخرة الركب. لقد أجمع كتاب الضريبة على ضرورة إجراء إصلاحات ضريبية بين كل فترة وأخرى حتى تتوافق الضريبة مع متطلبات المجتمع وليتجدد الشعور بمزيد من العدالة، وإذا رجعنا إلى أحكام الزكاة وجدنا أن القرآن قد إختصر على الأحكام الأساسية لها وترك مجالا للتجديد وكان هذا فعل الخلفاء الراشدين ومن بعدهم، فقد طور أبو بكر الصديق الزكاة بإنشاء بيت المال، وقسم عثمان المال إلى أموال ظاهرة وأموال باطنة.[1]

إلا أنه يستوجب علينا الإشارة مع التأكيد بأن القيام بأي تعديل لابد أن يكون ناتجا عن ضرورة وحاجة ملحة، ولابد كذلك من دراسة جميع الآثار والنتائج التي يمكن أن تنجر عن هذا التعديل.

فالمتتبع للإصلاحات التي قامت بها الجزائر ولا تزال تقوم بها يلاحظ عدم توازي هذه الإصلاحات من الناحية العملية، مما أدى إلى حدوث نوع من الخلل في بعض القطاعات لعدم مواكبتها للتطورات التي مست منظومة القوانين الإقتصادية، وخير مثال نورده في هذا الشأن ، ما نص عليه المشرع في قانون المالية لسنة 2003 المتعلق بنشاط إستيراد المواد الأولية والمنتوجات والسلع الموجهة لإعادة البيع على حالها، فهذا النص عدل أكثر من أربع مرات، ويعود سبب ذلك إلى توجيهات المنظمة الدولية للتجارة (OMC) خلال مناقشة إمكانية إنظمام الجزائر، وكذا المادة: 50 مكرر من قانون الرسم على رقم الأعمال لم يتم تنفيذها إلى يومنا هذا، ويعود سبب ذلك إلى عدم قدرة البنوك والمؤسسات المالية على إستيعاب هذه العملية، التي تتطلب من هذه المؤسسات أن تكون في مستوى المسؤولية التي تترتب عن تطبيق هذه المادة، علما أن التعاملات في الجزائر تتم بنسبة تفوق أربعون من المائة خارج الأطر الرسمية.[2] كذلك بالنسبة للمادة13:من قانون المالية لسنة 2002 التي أقرها المشرع لتنظيم المتدخلين في التجارة الخارجية، إلا أن هذه المادة هي كذلك لم يدم سريانها إلا ستة أشهر وتم إلغائها على أن يعاد صياغتها في قانون المالية التكميلي لسنة 2005 الصادر بموجب الأمر 05/05 المؤرخ في2005/07/25، وتلغي ثانية بموجب قانون المالية لسنة 2008، والأمثلة كثيرة.

[1] – د- محمد علي القري- مدخل إلى التحليل الإقتصادي الإسلامي – جامعة الملك عبد العزيز- جدة- كلية الإقتصاد و الإدارة السعودية- مقال منشور بالموقع http://iefpeia.com تاريخ الزيارة:2011/07/22.

[2] – عبد الوهاب بوكروح – دراسة بعنوان تحويلات المهاجرين الجزائريين لم تتجاوز 150 مليون دولار سنة 2005 – منشورة بموقع:.http://bwahab2505.maktoobb.log.com

لهذه الأسباب قلنا أن أي تعديل يجب أن يكون مدروسا من جميع الجوانب وأن يكون نابعا من ضرورة ملحة، لكي تتمكن السلطة من إنجاز عملية الإصلاح التي باشرتها منذ سنة 1988 على أكمل وجه وأن تحافظ السلطة على مصداقيتها.[1]

الإجابة عن السؤال الثاني: بالرغم من أن إستقرار التشريع الضريبي هو الأساس الذي يوفر للضريبة أحد أركانها وهو اليقين.[2] إلا أنه من جهة ثانية وبالنظر إلى كون النظام الضريبي يعد من الظواهر الإجتماعية، فإنه يتطلب أن يساير هذا النظام جميع التطورات الإقتصادية والإجتماعية التي تحدث لمواكبة عجلة التطور كما أشرنا له سابقا. وعليه فإنه يتعين أن يكون هذا النظام مرنا لكن بالقدر الذي يمكنه أن يكون فعالا ومتطورا حسب تطور النظام الإجتماعي.

2-مرونة التشريعات الضريبية:

تعتبر المرونة من القواعد الأساسية التي تمكن النظام الضريبي المعمول به أن يكون عادلا كما سوف نتطرق له عند تعرضنا لقاعدة اليقين التي يجب أن يتصف بها التشريع الضريبي.

و هذا لا يتناقض مع وجوبيه إستقرار بعض القواعد، كتلك الخاصة بتحديد الضريبة وإجراءات فرضها وكيفيات تحصيلها، لدعم الثقة بين الإدارة والمكلفين وإستقرار العلاقات الإقتصادية.

فالطبيعة المرنة التي يجب أن يتسم بها النظام الضريبي توجد أساسها في التغييرات التي تطرأ على المجتمع والتي يفرضها تقدمه الإقتصادي، لقد قال أحد المحللين الإقتصاديين من إمارة دبي عن إقتصاديات بعض الدول العربية "الإقتصاد الذي لا يحقق التنمية والتقدم هو إقتصاد إستغلالي تسعى من خلاله فئة معينة لتحقيق أغراض معينة" لذلك لابد وأن يتغير هذا النظام لمواكبة التطورات الطارئة خدمة للتنمية الشاملة.

مصادقة الجزائر على برتوكول الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، وسعيها للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة، ودخولها منطقة التداول الحر العربية، تعد من الأسباب التي تؤدي إلى وجوبيه التأقلم بهذا المحيط، لكي تتمكن من مواجهة كل ما من شأنه أن يؤثر على تقدمها الاقتصادي والتنموي ويساعدها على محاربة ظاهرة التهرب الضريبي المضرة بالإقتصاد الوطني، ومعالجة الإزدواج الضريبي المضر بالمكلف.

---

[1] - الإصلاحات بدأت منذ صدور القانون التوجيهي للمؤسسات اللإقتصادية :01/88 الذي نزع صفة المال العام عن أموال هذه المؤسسات وأخضعها للقانون التجاري كغيرها من المؤسسات ذات الصبغة الصناعية و التجارية. وكذا القانون 88-29 الذي حرر تدريجيا التجارة الخارجية.

[2] - د-يونس أحمد البطريق- مرجع سابق – ص:139.

كذلك نجد أن المشرع يتدخل لتعديل النصوص الضريبية السائدة لمعالجة بعض الظواهر الداخلية كحالتي التضخم والكساد، قصد تفعيل الحركة التجارية وتحسين القدرة الشرائية وبالتالي بعث الحركية الإقتصادية، وعليه فيمكن القول أن النظام الضريبي الجزائري لم يتمكن من تحقيق الإستقرار مما أدى إلى عدم وضوح الرؤية لدى السلطات.[1] في هذا المجال نلاحظ سنويا صدور تعديلات ضريبية، فقانون المالية لسنة 2004 تضمن 52 إجراء ضريبي، قانون المالية لسنة 2005 تضمن 68 إجراء ضريبي، قانون المالية لسنة2006 – 51 إجراء وقانون المالية لسنة2007 تضمن 72 إجراءا ضريبيا.[2]

نستخلص مما سبق التطرق اليه أن أغلب الأنظمة الديمقراطية يعتبرون شرعية ممارسة السلطة تكفي للإنتقال من الشرعية إلى المشروعية إلا أن الكثير من فقهاء القانون يرون غير ذلك، ومن بينهم بيار كلام (piere calame) في كتابه (la démocratie en miettes) فهو يرى بوجوبية توافر خمسة صفات في الشرعية لكي تتحول إلى المشروعية وهي:

- خلق توازن بين المتطلبات الخاصة بكل فرد والمتطلبات الجماعية.

- القيام على مبادئ وأركان عامة معروفة والعمل بها.

- أن تكون السلطة عادلة على جميع المستويات، فمشروعية السلطة تنبني على الإحساس بعدالتها.

- أن تمارس السلطة من مسؤولين موضوع ثقة.

- العمل بمبدأ الأقل ضررا لتحقيق الأهداف الجماعية.[3]

و نشير إلى أنه ليس هناك ترابط بين صفة الشرعية والواقعية أو الفعلية للحكومة وبين مضمون نشاطها وأهدافها التي تسعى إلى تحقيقها وأنما العبرة من استناد السلطة في وجودها إلى سند قانوني لممارسة نشاطها، فإذا وجد هذا السند كانت السلطة شرعية، أما المشروعية فرغم صعوبة وجود معيار واحد لتعريفها إلا أنه في الغالب يقصد بالسلطة التي تتصف بالمشروعية تلك السلطة التي تتفق تصرفاتها ونشاطها مع مقتضيات تحقيق العدالة وتستند في ممارستها لهذه السلطة إلى رضا الشعب، فكلما كان

[1]– قدي عبد المجيد– النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة– الملتقى الوطني حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة– جامعة البليدة– 20-21 ماي 2002.

[2]– ناصر مراد – تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر –– مجلة جامعة دمشق للعلوم الإقتصادية والقانونية – المجلد 25 العدد الثاني -2009.

[3] -Pierre calame – o.p.ct 2003-p : 2à5.

الدعم الشعبي للسلطة واسعا كلما كان خضوع هذا الشعب للقوانين التي تصدر من هذه السلطة أوسع.

الفرع الثالث:

الإدارة الضريبية

تحقيق الضريبة المثالية في أي مجتمع كان تبقى رهينة مستوى كفاءة إدارة الضرائب،فالجهاز الإداري الضريبي الكفء لا يمكنه أن يحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، ولكن الجهاز الإداري غير الكفء يستطيع أن يحول أحسن وأفضل الضرائب إلى أسوأها.[1]

فالإدارة الضريبية تعتبر من أهم آليات تحقيق العدالة الضريبية، فإنها تتولى تطبيق نصوص القوانين الضريبية،و الكفاءة هي سماه الإدارة التي تعمل بشكل سليم وصحيح، وبشكل لا يلحق الظلم والإجحاف بالمكلف ولا يضيع حقوق الخزينة العامة، لذلك أصبح من الضروري مع تزايد الحاجات العامة ، إيجاد إدارة ضريبية ذات قدرات بشرية ومادية عالية لمنع حدوث أي اختلال ما بين وظائف هذه الإدارة والأهداف المراد تحقيقها.

بالإضافة الى ذلك فهي تقوم بإقتراح التعديلات والتشريعات الضريبية التي تعمل على الإرتقاء بالنظام الضريبي الى درجات الإتقان والكمال لمساعدة الدولة على تحقيق أهدافها الإقتصادية ،الإجتماعية والسياسية.

و عليه يجب أن تتحلى بالنزاهة والتجرد ولا بد أن تظهر بمستوى عاليا من الإنسجام والموضوعية في معالجة المشكلات المطروحة.

لذا يجب أن تحدد اختصاصاتها بكل وضوح حتى يتحقق مبدأ المشروعية [2]، لأن تحديد الاختصاص يوفر المناخ المناسب والأرضية الملائمة لتجسيد المبدأ المذكور.

هي من الإدارات ذات المهام الصعبة والضرورية في نفس الوقت(فرض الضريبة وتحصيلها) لذا فإن قوة أو ضعف هذه الإدارة يترتب عليه آثار إما إيجابية بتحصيل حقوق الخزينة أو سلبية بضياع الكثير من هذه الحقوق وإفلات الكثير من المكلفين وتهربهم من أداء إلتزاماتهم الضريبية.

[1]-حامد عبد المجيد دراز-النظم الضريبية- بيروت الدار الجامعية-ط:1993-ص105.

[2]- أ.د-عمار بوضياف- مرجع سابق-ص:8.

لذا يجب على الإدارة الضريبية ان تكون في مستوى فهم محيط الأعمال التجارية ودوافعها،المعايير المحاسبية، بالإضافة الى:

-فهم طبيعة وخصائص قطاع النشاط الذي ينتمي إليه المكلف، وذلك بفهم توجهات ومعايير القطاع، المنتجات وأساليب تسويقها، الملكية الفكرية، المنافسة والتشريع المتعلق بالمخاطر التجارية.

-فهم أسلوب إدارة المؤسسة ،هيكلها القانوني وأسلوب عملها [1]، وما يميزها بالمقارنة مع قطاع النشاط الذي تنتمي إليه .

الهيكل التنظيمي لوزارة المالية عمل على الفصل بين وظيفة تصور السياسة الضريبية ووظيفة تطبيق هذه السياسة، ولهذا الغرض تم إنشاء هيكلين إداريين هما:

-المديرية العامة للتقدير والسياسات مكلفة بالتصور.

-المديرية العامة للضرائب مكلفة بالتطبيق[2].

سوف نتطرق لاختصاصات هذه المصلحة الأخيرة المكلفة بتنفيذ القوانين عند تعرضنا للإصلاحات التي قام بها المشرع الجزائري في جانبها الهيكلي، وذلك في المبحث الثاني من هذا الفصل.

---

[1]-أ.د-عبد المجيد قدي-مرجع سابق-ص:291.

[2]-أنظر المرسوم التنفيذي رقم:364/07 المتضمن تنظيم الإدارة المركزية بوزارة المالية.

المطلب الثاني:

تحديد الوعاء الضريبي العادل.

تتعدد أنواع الضرائب وتختلف صورها باختلاف الزمان والمكان والظروف التي تسن خلالها، ولكل نوع من أنواع الضرائب عيوب ومزايا وهذا هو سر إختلاف الأنظمة الضريبية من دولة إلى أخرى، وسر نجاح أي نظام يتوقف على كيفية اختيار المادة الخاضعة للضريبة والتي سوف تشكل الوعاء الضريبي.

ففي الوقت الذي كانت فيه الأنظمة الغربية تتخبط للوصول إلى إختيار نظام ضريبي يلبي متطلبات شعوبها ويلقى منهم القبول، شهدت الأقطار العربية والإسلامية نظاما ماليا متقدما، يعتبر آنذاك الأكثر عدالة إجتماعيا وماليا.

فمن حيث تحقق العدالة الإجتماعية فإننا نجد أن هذا النظام تبنى المبدأ التقليدي المعروف بمساواة المكلفين إزاء الضريبة، أو كما يطلق عليه بمبدأ العدالة الأفقية التي تقتضي معاملة ذوي الدخول المتساوية معاملة متساوية.[1]

إلا أن تطور وظيفة الدولة عبر العصور أدت بعلماء المالية والإقتصاديين السعي وراء إيجاد نظام ضريبي يمكن أن يوفق بين متطلبات متعارضة، إحتياجات السلطة للموارد المالية لأداء وظيفتها على أكمل وجه، والعمل على تحقيق العدالة الإجتماعية في توزيع هذا العبء على كافة مواطني الدولة كل حسب مقدرته.

فلكي تتمكن الدولة من تحقيق ذلك يستوجب عليها الأخذ بعين الإعتبار عند إختيار المادة الخاضعة للضريبة قصد تحديد الوعاء الضريبي، متطلبات الظروف الإقتصادية العامة الداخلية منها والخارجية، مع الأخذ بعين الإعتبار كذلك أيديولوجيات المجتمع وكافة المؤشرات الأخرى المتعلقة بالعادات والتقاليد الأوضاع الإقتصادية والإجتماعية. لأن السياسة الضريبية تعتبر من أهم العوامل المؤثرة على القدرات التنافسية للدولة، لما لها من تأثير واسع النطاق على كافة الفئات الفاعلة في المجتمع.

إن الفلسفة الإجتماعية للسلطة لها تأثيرا واضحا على التنظيم الفني للضريبة وعلى إختيار الأساليب الضريبية التي ترى أنها تحقق مبدأ العدالة الضريبية.[2] لذلك يجب أن تكون السلطة على دراية تامة بالأسس العلمية لرسم سياستها الضريبية كي تتمكن من الإختيار الأحسن للنظام الواجب التطبيق فلها أن تختار حينئذ من بين الأنظمة السائدة النظام الذي يتلاءم وسياستها الإجتماعية والإقتصادية، والذي يسمح لها بالتوفيق بين

[1] د- محمد الجليلاتي- النظام الضريبي السوري و إتجهات إصلاحه- مرجع سابق- ص :4.

[2] د- يونس أحمد البطريق- مرجع سابق- ص:159-

تمويل الخزينة العامة التي تتطلب إيجاد الموارد اللازمة لتغطية النفقات العامة للدولة،و بين العدالة الضريبية الإجتماعية التي تتطلب توزيع العبء العام بصفة عادلة على كافة مواطني الدولة بأن يتحمل كل واحد منهم بالقدر الذي يحققه من الدخل.

لأن الضرائب تشكل أحد أبرز أدوات دعم الميزانية العامة عند معظم الدول، من خلال ما تسنه من قوانين تحتم على الأشخاص والمؤسسات والشركات إخضاع أموالهم وما يجنونه من أعمالهم التجارية إلى الإستقطاعات الضريبية، لتحقيق العدل والمساواة بين رعايا الدولة، غير أن هذه الضرائب تتنوع وتختلف صورها باختلاف البيئة والظروف التي تسن خلالها القوانين.

لذلك يجب على المشرع الأخذ بعين الإعتبار عند اختياره المادة التي سوف تشكل الوعاء الضريبي، الظروف الاقتصادية العامة الداخلية منها والخارجية معتمدا على مقارنة ضريبية تناسب النسيج الاقتصادي الوطني والظروف الإجتماعية ومستوى الدخل.

فالضريبة لا تأخذ شكلا واحدا أو نوعا معينا فهي تتشكل في إطار مستويات متعددة ترتبط بالدخل والأرباح والملكية والإنتاج والإستهلاك والمبيعات والخدمات وغيرها، ومحل الضريبة أو موضوعها ممكن أن يكون مالا أو تصرفا أو نشاطا معينا أو حتى شخصا.[1]

وعليه فإنه لا بد أن تكون السلطة على دراية تامة بهذه الأوضاع لكي تتمكن من رسم سياستها الضريبية فلها عندئذ أن تختار بين:

1_ الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة.

2- الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال.

3- الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال.

4- الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة.

الملاحظ من خلال استعراض النظم الضريبية واستقرائها في العديد من الدول، نجد أن الأنظمة الحديثة لا تقتصر على نوع واحد من أنواع الضرائب فحسب، وإنما تتخير

---

[1] سوزي عدلي ناشد- مرجع سابق- ص:131.

مزيجا متكاملا من الضرائب المتنوعة، وتصوغ هذا المزيج في صورة نظام ضريبي يعكس الأهداف الإجتماعية والإقتصادية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها[1].

و مما لا شك فيه أن النظام الضريبي الذي اختارته السلطة الجزائرية لتحقيق سياستها المالية متنوع ولم يقتصر على نوع معين من الضرائب، بل أخذ من كل الأنواع التي يرى أنها تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة كما سوف نتطرق له في حينه.

فإذا كان نطاق بحثنا هذا يقتصر من حيث المبدأ على اختيارات المشرع الجزائري لنوع من أنواع الضرائب المذكورة أعلاه وتحديده للوعاء الضريبي الخاص بها، فإن ذلك يقتضي أن نتعرض إلى هذه الأنواع والصور الضريبية السائدة مع تبيان موقف المشرع الجزائري . لكن قبل ذلك لابد أن نتناول مفهوم الضريبة ونبين خصائصها وأهدافها:

أولا: مفهوم الضريبة.

في ظل غياب تعريف قانوني للضريبة وبالنظر إلى اختلاف الفقهاء والمفكرين في ذلك، نستعرض أهم التعريفات.

التعرف الأول:الضريبة اقتطاع مالي تأخذه الدولة جبرا من الأفراد دون مقابل بهدف تحقيق مصلحة عامة.[2]

التعريف الثاني:الضريبة استقطاع سيادي عن طريق السلطات العامة لتحقيق أهداف تغطية الأعباء العامة المالية للدولة والهيئات الإقليمية.[3]

التعريف الثالث:الضريبة هي اقتطاع مبلغ من المال يلزم الأفراد بشكل إجباري دفعه للسلطات العامة بدون مقابل وفقا لقواعد مقررة من أجل تغطية أعباء الدولة والسلطات الجهوية.[4]

ثانيا: خصائص الضريبة.

من خلال التعاريف السابقة يمكن استخلاص الخصائص التي تتميز بها الضريبة نوردها في الآتي:

---

[1] الأستاذ: عبد المجيد حمو – مؤتمر رؤى في الإصلاح المالي والضريبي- دمشق- 3و4 أيلول2007 –جمعية المحاسبين القانونين سورية ص: 1.

[2] محمد الصغير بعلي- يسري أبو العلا- المالية العامة- دار العلوم- باتنة- الجزائر-2003- ص57.

[3] د- أعاد حمو القيسي- المالية العامة و التشريع الضريبي- دار الثقافة للنشر و التوزيع- الطبعة الثالثة- الأردن-2000- ص:127.

[4] د- أعاد حمو القيسي- المالية العامة و التشريع الضريبي- دار الثقافة للنشر و التوزيع- الطبعة الثالثة- الأردن-2000- ص:127.

- الضريبة فريضة نقدية،أي أنها تدفع نقدا تماشيا مع مقتضيات النظام الاقتصادي الذي أصبحت فيه جل المعاملات تتم نقدا.
- الضريبة تدفع جبرا:بمعنى أن السلطة هي التي تتولى وضع نظامها القانوني من حيث فرضها وجبايتها، فالفرد مجبر بدفعها للدولة بغض النظر عن استعداده أو رغبته في الدفع.
- الضريبة تدفع بدون مقابل: فالمكلف يقوم بدفعها على أساس مساهمته في أعباء المجتمع.[1] لغرض تغطية أعباء الدولة التي تحمي هذا المجتمع وتشرف على تسييره.
- الضريبة تحقق نفعا عاما: فهي تحصل لغرض تمويل النفقات العامة.

ثالثا:أهداف الضريبة: يمكن حصر أهداف الضريبة في:

-أهداف مالية:فهي تقوم بإمداد الخزينة العمومية بالموارد المالية اللازمة من أجل الإنفاق على القطاعات ذات المنفعة العامة.

- أهداف إقتصادية: هناك جملة من الأهداف نذكر أهمها:
  - تحقيق النمو الإقتصادي من خلال عدة آليات أهمها الإعفاءات.
  - تحقيق الإستقرار الإقتصادي بالتأثير في حجم النفقات الكلي، سواء بزيادته أو تخفيضه وذلك باستخدام الضريبة كأداة.[2]
- أهداف إجتماعية: تستعمل الضريبة كأداة لإعادة توزيع الدخل لفائدة الفئات الفقيرة محدودة الدخل.[3]
- أهداف سياسية: الضريبة أداة تستعملها القوى السياسية الحاكمة لتوجيه وتنفيذ سياستها داخليا وخارجيا.

الفرع الأول:

الضريبة الموحدة والضرائب المتعددة.

هو تقسيم يستند إلى عدد الضرائب المكونة لهيكل النظام الضريبي بالنظر إلى تعدد الأوعية. ويقصد بنظام الضريبة الموحد ذلك النظام الذي تعتمد فيه الدولة على ضريبة واحدة للحصول على كافة ما تحتاجه من المكلفين، فالدولة تقوم بتحديد وعاء واحد وتفرض عليه ضريبة واحدة.[4] فأنصار هذه الضريبة يرون أنها من مميزاتها تحقيق

[1] د-محمد الضغير بعلي- يسري أبو العلا- مرجع سابق-ص:59.

[2] د- ناصر مراد-النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق-دار هومة-الجزائر-2003- ص:من 40 الى 55 .

[3] - محمد عباس محرزي-اقتصاديات المالية العامة- ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر- 2003-ص:201.

[4] منصور ميلاد يونس- مبادئ المالية العامة – منشورات الجامعة المفتوحة – الطبعة الأولى- طرابلس – لبنان 1991-ص:121.

العدالة وأن إجراءات فرضها بسيطة غير معقدة، تكاليف جبايتها ضئيلة والتهرب منها صعب.

فبالرغم من هذه المزايا، إلا أن أنصار الضرائب المتعددة لا يرون للضريبة الموحدة ما يراه لها مؤيدوها من المزايا، فصعوبة تحديد الوعاء الضريبي الأوحد تنفي إمكانية تحقيق مبادئ العدالة الضريبية، فهم يرون في فرض ضرائب متعددة على الأوعية الضريبية المختلفة وبأعباء متفاوتة هو الأقرب إلى تحقيق مفهوم العدالة الضريبية.

ثم أن اعتماد الضريبة الوحيدة على مصدر وحيد، يعرضها لانخفاض حصيلتها، ولا سيما إذا ما لحق القحط بهذا المصدر في إحدى السنوات. كما أن اعتماد الدولة ضريبة وحيدة لتغطية نفقاتها العامة، من شأنه أن يجسم أعباء هذه الضريبة أمام المكلف، بينما تعدد الضرائب وتنوعها من شأنهما تخفيف عبئ الضريبة عن عاتق المكلف، فضلا عن كون جسامة العبء الناجم عن الضريبة الوحيدة يحمل المكلف على التهرب من دفعها، وهو ما يؤدي في المقابل إلى ارتفاع تكاليف تحصيلها، فضلا عن تكاليف مكافحة التهرب الضريبي.[1]

و إذا أضفنا إلى كل ما سلف ذكره أن الضريبة الوحيدة، مهما كان وعاؤها دقيقا وتنظيمها الفني رشيدا، إلا أنها لا تستطيع أن تحقق أهداف السياسة الضريبية والمالية في الدولة المعاصرة المعروفة بإتساع مجال تدخلها.

لذلك نجد أن الأنظمة الضريبية المعاصرة أغلبها جمعت بين النظامين وذلك بفرض ضرائب موحدة وضرائب متنوعة كما هو الشأن بالنسبة لما أخذ به المشرع الجزائري بالنسبة للأشخاص الطبيعية أخضعهم إلى ضريبة وحيدة على مجمل مداخليهم.[2] والأشخاص المعنوية أخضعهم إلى الضريبة على أرباح الشركات.[3] وهنالك ضرائب أخرى غير هذه تتنوع بتنوع وعائها وتتعدد بتعدده، كالضريبة على الأرباح المنجمية التي تخص الشركات التي تنشط في الميدان المنجمي بكافة أنواعه، حتى الضريبة على الدخل الإجمالي إستثنيت منها مداخيل وأخضعت إلى ضريبة الدخل بمعدل ثابت.[4]

[1] – د فوزي عطوي– المالية العامة– النظم الضريبية و موازنة الدولة– منشورات الحلبي الحقوقية– بيروت– لبنان– طبعة 2003–ص:67.

[2] – المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.

[3] – المادة:135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري .

[4] – مداخيل المهن الحرة أخضعت لمعدل 20% محرر من الضرائب على الدخل بموجب المادة: 06 من قانون المالية لسنة 2010 (الجريدة الرسمية رقم:78 المؤرخة في 2009/12/31.).

الفرع الثاني:

الضريبة على الأشخاص والضريبة على الأموال.

كانت النظم الضريبية القديمة تتخذ من الإنسان وعاءا لها دون إقامة أي اعتبار للمركز المالي للشخص، فهو مكلف بدفع الضريبة بصفته الآدمية، وتسمى هذه الضريبة بضريبة الفرد.وهذا النوع من الضرائب ممكن أن يكون موحد ويسمى حينئذ ضريبة موحدة بحيث تتم مطالبة جميع الأشخاص الخاضعين للضريبة بمبلغ واحد، وقد تكون الضريبة متدرجة بحيث يتم تقسيم أفراد الشعب إلى طبقات تدفع كل طبقة مبلغا يختلف عن ما تدفعه الطبقة الأخرى.

هذا النظام كان محل دراسة عميقة في أواخر القرن الرابع عشر ميلادي، بحيث توجهت جميع الأبحاث في هذه الفترة نحو إيجاد نظام جبائي أكثر عدلا من السائد، ويأخذ بعين الإعتبار القدرة التكلفية للشخص عند تحديد الوعاء الضريبي.[1]

لأنه ممكن أن نجد دخلا ضريبيا محددا ومتساويا لكنه لا يعكس القدرة التكلفية للفرد إذا كان الأول أعزب والثاني متزوج لأن هذا الأخير له أعباء عائلية إضافية على الأول، فهذا هو الأساس الذي بدأت بموجبه تظهر الضرائب الشخصية المتعددة.

إلا أنه بالرغم من النتائج التي توصلت إليها الأبحاث بخصوص هذا النوع من الضرائب فإنه يبقى قاصرا على تحقيق الأهداف المرجوة. لذلك نجد أن جل النظم المالية المعاصرة تخلت عن هذا الاختيار وأتخذت من المال والدخل وعاءا للضرائب المختارة، واعتبرا بأنهما الوعاء المناسب الذي لا يتنافى مع المبادئ الديمقراطية، حيث أصبحت الأموال بكل صورها هي التي تشكل الوعاء الذي يراه العلماء بأنه يحقق نوعا من العدالة بين أفراد المجتمع وبالأخص إذ أخذنا عند فرض الضريبة قيمة المال. يبقى أن يختار المشرع بين هذا أو ذاك أو الاثنين معا. ولتحقيق هذه الأهداف والانتقال من الضريبة النوعية إلى الضريبة الموحدة على الدخل وعلى الإنفاق، لابد من توافر أدوات متطورة وأعوان أكفاء وآلية لجمع المعلومات الدقيقة والصحيحة ومنح إعفاءات ومزايا واسعة ترتبط بظروف المكلف الإجتماعية والإقتصادية.[2] لأن العدالة الضريبية تتطلب ملاءمة الضريبة لنوع وعائها، وتقدير الإعفاءات المناسبة.[3] فهذا الاختيار لا بد أن يكون نابعا من أعماق المجتمع آخذا بعين الاعتبار كل الخصوصيات التي يتميز بها مجتمعهم عن غيره من المجتمعات، وذلك لكي يعكس هذا الإختيار حقيقة الوضع، ويتقبله المواطنون، وهذا دور ممثلي الشعب في الهيئة التشريعية. ففي هذا السياق نجد أن المشرع الجزائري

---

[1] -louis TRODABAS et Jean Marie COTTERET –o.p. ct - p.24

[2]– الأستاذ: عبد المجيد حمو – مرجع سابق –ص:1.

[3]– حسين مصطفى حسين– المالية العامة– ديوان المطبوعات الجامعية– الجزائر– ص:44.

أخذ في إختياره بالدخل ورأس المال معا واعتبرهما وعاءا للضريبة كما سوف نتعرض له في الفرع الموالي.

الفرع الثالث :

الضريبة على الدخل والضريبة على رأس المال.

ما دمنا قد حددنا المادة الخاضعة للضريبة بالمال واستبعدنا الفرد عن ذلك، فإنه يستوجب علينا تحديد الإطار القانوني لهذه المادة التي سوف تخضع للضريبة.

وعليه فإن القانون الضريبي لا بد أن يعرف بشكل واضح ودقيق المادة التي سوف تتخذ كوعاء للضريبة ويحددها تحديدا لا يحتمل التأويل.

و بهذا التحديد يمكن أن نفرق بين الدخل ورأس المال، فالضريبة على رأس المال تخص الثروة المكتسبة أو الممتلكات.[1] التي تكون القدرة التكلفية للمكلف بالضريبة، وتعتبر الطريقة العادية لتوزيع الأعباء العامة على المواطنين المكلفين بها بالنظر إلى مبدئي المساواة والعدالة الضريبية.

فاختيار الضريبة على رأس المال من شأنه أن يخفف العبء في تمويل النفقات العامة على الفئة الشغيلة، ومن جهة أخرى فإن هذا الاختيار يمكن أن تترتب عنه نتائج سلبية تتمثل في:

- أن هذا الاختيار يعمل على إزالة رأس المال العائلي الذي يعد أساس البنية الاجتماعية.

- يعمل كذلك على إزالة رأس المال الاقتصادي الذي يعتبر أساس تكوين الثروة، التي قيل بشأنها أنها شجرة تقطع أغصانها ولا يمكن في أي حال من الأحوال المساس بجذورها.[2] وعليه فإن السلطة يستوجب عليها لكي لا تكون الضريبة على رأس المال عاملا لتهديم الثروة وإزالتها، وأن لا تكون السياسة الجبائية المتبعة من طرف الدولة عائقا أمام الاستثمار المنتج للثورة ، أن تعمل على أن تكون معدلات فرض هذه الضريبة دائما أقل من معدل الفائدة المترتبة عن رأس المال الخاضع للضريبة، فإذا أردنا أن يكون دور الضريبة على رأس المال إيجابي ومتماشيا مع هدفها الأساسي كأداة فعالة في الحركية الاقتصادية، فإنه لا بد أن لا يكون لتحصيل هذه الضريبة أثر سلبي على هذا المال، أي لا يؤدي إلى انتقاصه. ومن جهة أخرى فإن هذا الاختيار لا يمكن أن يحقق مبدأ المساواة أمام الضريبة إلا إذا ميزنا بين الثروة ورأس المال.

---

[1] - louis TROTABAS et Jean Marie COTTERET –o.p. ct - p.27.

- أيضا : حسين مصطفى حسين- مرجع سابق – ص:51.

[2] - louis TROTABAS et Jean Marie COTTERET –o.p. ct - p.27.

أما الضرائب على الدخل فهي عكس الضرائب على رأس المال لكونها تمس مباشرة أرباح المكلف الناجمة عن نتاج رأس المال أو عمل المكلف بالضريبة.[1] وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي العمل على رأس المال، والعمل ورأس المال معا.[2]

فهناك قدر متفق عليه بين فقهاء المالية العامة على أن الدخل هو المعبر الحقيقي على المقدرة التكلفية للمكلف، وعليه فهو يعتبر الوعاء الطبيعي والاعتيادي لفرض الضريبة، إلا أنهم اختلفوا في تحديده فمنهم من أخذ بالمفهوم الضيق للدخل ومنهم من أخذ بالمفهوم الواسع.

1- نظرية المفهوم الضيق للدخل (نظرية المنبع): يعتبر دخلا وفقا لهذه النظرية، الإيراد الدوري المنتظم الناجم عن مصدر دائم أو قابل للدوام على الأقل. ومثال ذلك الدخل المتأتي من العقار، نشاط العمل المأجور، كذلك إيرادات القيم المنقولة كالسندات والسهم.

فطبقا لأنصار هذه النظرية لا يعتبر دخلا أي مكسب عرضي كفوائض القيمة الناجمة عن التنازل بمقابل عن العقارات.

2- نظرية المفهوم الواسع للدخل (الزيادة في الذمة المالية الموجبة للمكلف): يدخل ضمن مفهوم هذه النظرية ويعتبر دخلا ضريبيا، كل زيادة في مالية الفرد أو أي تحسن في أوضاعه الاقتصادية، ويترتب على ذلك اعتبار المكاسب العرضية دخلا، لكون أنها تؤدي إلى تحسين الوضعية المالية للفرد، هذا ما أخذ به المشرع الجزائري عند إخضاعه لفائض القيمة الناتج عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية وغير المبنية للضريبة على الدخل.[3] غير انه أعاد النظر في موقفه هذا وقام بإخراج فوائض القيمة الناجمة عن التنازل عن العقارات المبنية والغير مبنية من الوعاء الضريبي للضريبة على الدخل الإجمالي في قانون المالية لسنة 2009، مع الإبقاء عن فوائض القيمة الناجمة عن التنازل عن أحد الأصول.

يتضح مما سبق أن النظرية الأولى تضيق من نطاق الدخل الخاضع للضريبة، أما الثانية فإنها توسع من هذا النطاق. فإذا أرادت السلطة الحصول على إيرادات أكبر تبنت

---

[1] -Philippe Marchesseau- -et Jacques Grosclaude-Droit Fiscal général – DALLOZ-Paris -1997- Page 49.

- د- مصطفى رشيد شيحة- التشريع الضريبي- ضرائب الدخل- الدار الجامعية- الإسكندرية- مصر – طبعة:1978- ص:213.

- أيضا : د- فوزي عطوي- مرجع سابق – ص:81.

[2] – حميد بوزيدة- جباية المؤسسات- ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر- 2005- ص:20-21.

[3] – المادة: 77 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

نظرية المفهوم الواسع للدخل وبالتالي يمكنها إخضاع للضريبة جميع المكاسب والإيرادات حتى وإن كانت عرضية.

الفرع الرابع:

الضرائب مباشرة والضرائب غير مباشرة.

على الرغم من تعدد المعايير المعتمد عليها في التمييز بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، لم يثبت أي منها أمام النقد . فالتوصل إلى مقياس أو معيار محدد للتفرقة بين النوعين أمر صعب.

فهناك شبه إجماع بين كتاب الاقتصاد على أن الضرائب المباشرة هي ضرائب تمس الدخل والثروة، بينما الضرائب غير المباشرة هي ضرائب تفرض على عمليتي التداول والإنفاق.[1] هذا الإجماع كان نتيجة اعتماد هؤلاء الكتاب على طريقة اقتطاع الضريبة من العناصر التي تفرض عليها.

الضرائب المباشرة: يجرى بخصوصها تحديد عناصر ثروة المكلف عند منبعها وفرض الضريبة عليها مباشرة وهي تحت يده، وهذه الثروة قد تكون دخلا أو رأس مال.

الضرائب غير المباشرة: يتم بموجبها تتبع الثروة لا لسبب واقعة وجودها في أيدي المكلف، وإنما وفقا لتداولها واستعمالها أو انتقالها، من خلال التصرفات والمعاملات التي تفترض أنها تزيد قيمة وحجما كلما ازدادت ثروة المكلف، فهي ضرائب تفرض في حالة استعمال الدخل، وإنفاقه في المجالات المختلفة.[2]

وفي جميع الأحوال ، فإن لكل ضريبة مزايا وعيوب وعلى كل مشرع أن يختار ويميز لوضع نظام يوازن بين مصالح الخزينة ومصالح المواطن علما أن الضريبة غير المباشرة تتميز بكونها لا تتلاءم مع فكرة العدالة في توزيع العبء الضريبي، مما يدفع ببعض الدول إلى إقرار إعفاءات لبعض السلع والخدمات.

وأن الضريبة المباشرة تؤثر على الدخل وبالتالي تؤدي إلى انتقاص الثروة، لذلك نجد من المشرعين الذين يسنون أنظمة خاصة لمنح امتيازات جبائية لغرض خلق الثروة. وعليه فإن الإسراف والمبالغة في فرض نوع من الضرائب على حساب الأخرى، ممكن أن يؤدي إلى خلل في اقتصاد الدولة سواء بالتأثير على القدرة الشرائية للمواطن أو بمصادرة أجزاء من الثروة التي يمتلكها الأفراد. وهذا كذلك سوف يؤثر ولو بطريقة غير مباشرة على القدرة الشرائية للمواطن، وبهذا لا يكون قد حقق أهم أهداف الضريبة وهي العدالة الإجتماعية.

[1] - د- محمد عباس محرزي- اقتصاديات الجباية و الضرائب- دار هومة - الجزائر- طبعة 2003- ص:62.

[2]- طارق الحاج- المالية العامة- دار الصفاء للنشر والتوزيع عمان- طبعة 1999 - ص:66.

المبحث الثاني

النظام الضريبي المختار من طرف المشرع الجزائري.

لا بد لأي نظام ضريبي في أية دولة كانت أن يساير العلاقات القانونية، الإجتماعية والاقتصادية السائدة في الدولة وأن يتأقلم مع تغير وتطور هذه العلاقات على المستوى الدولي.بحيث أن كل تغيير وتطور في العلاقات الإقتصادية والإجتماعية وكذا تغير الظروف الإقتصادية المحيطة بها بتغير النظام الاقتصادي العالمي، يتطلب من الدولة أن تقوم بالإصلاح المناسب مع التغيرات الداخلية والخارجية، بحيث تصبح الضريبة أداة هامة في معالجة العديد من المشكلات الإقتصادية والإجتماعية " التضخم، البطالة، وسوء توزيع الدخل القومي".و تصبح كذلك مساعدا على تنشيط الاستثمار المحلي بهدف زيادة معدل النمو وتحقيق الإستقرار الاقتصادي والإجتماعي بالمحافظة على القدرة الشرائية لرعايا الدولة.

هذا ما نستشفه من خلال إستقرائنا للمراحل والتطورات التاريخية لموضوع الضريبة في الجزائر، حيث نجد أنها مرت بمراحل أربع أساسية ففي كل مرحلة نلاحظ تدخل المشرع لوضع نصوص قانونية تتماشى والمرحلة السائدة.

1- مرحلة الحكم التركي: والتي كان النظام الجبائي بها مزدوجا، يجمع بين ما يسمى بالجبايات المستمدة من الشريعة الإسلامية وأخرى مقننة من قبل السلطة التركية أملتها الظروف الأمنية والحروب المنتشرة.

2- مرحلة الإستعمار الفرنسي: والتي يمكن تقسيمها إلى فترتين:

الفترة الأولى: طبقت خلالها السلطات الفرنسية النظام السائد الموروث عن العهد التركي.

الفترة الثانية:عمدت خلالها السلطات الفرنسية إلى إلغاء الجزء المتعلق بالشريعة الإسلامية، ووضعت تبعا لذلك نظاما جبائيا يخدم مصالحها بالدرجة الأولى ويوسع وجودها، بحيث عمد المشرع الفرنسي إلى التمييز في فرض الضريبة بين الجزائري والمعمر.

3- مرحلة الإستقلال(1962- 1975): تم خلال هذه المرحلة تطبيق جميع النصوص القانونية الموروثة عن الإستعمار، إلا ما كان منها منافيا للسيادة الوطنية وأمن الدولة . وقد إستمر هذا الوضع إلى غاية سنة 1976 حيث صدرت القوانين الجبائية المختلفة.[1]

[1] د- حسين فريجة- الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات- دحلب- الجزائر- طبعة 94-ص:17.

التي عالج من خلالها المشرع الجزائري الأوضاع السائدة، بحيث قام بسن نصوص جديدة لكي تتماشى مع الأوضاع السياسية والإجتماعية وكذا التركيبة الإقتصادية المختارة.

4-مرحلة ما بعد 1991: وهي مرحلة الإصلاح الجذري الذي قام به المشرع الجزائري بموجب المادة:38 من القانون رقم:36/90 المؤرخ في 31 ديسمبر 1990 المتضمن قانون المالية لسنة 1991، ويشمل التشريعات الحالية المتعلقة بمختلف الضرائب والرسوم المحدثة والمعدلة وكذلك الهيكل الإداري بشكله الجديد الذي تم تنصيبه لمساية هذه الإصلاحات.[2]، الأمر الذي يجعلنا نتناول هذا المبحث في مطلبين، الأول نخصصه للإصلاح الضريبي الذي قام به المشرع الجزائري والثاني لمدى عدالة النظام الضريبي المختار.

المطلب الأول:

الإصــلاح الضريبــي.

النظام الضريبي الجزائري الساري حاليا يعتمد على نظام الضرائب النوعية وعلى تعدد الأوعية الخاضعة للضريبة. فهو في هيكله العام نتاج ظروف مختلفة مرت بها الدولة الجزائرية، بداية من الاستعمار الفرنسي الذي تجاوزت مدته 132 سنة، ثم فترة الاستقلال التي دامت إلى غاية سنة 1975 وأخيرا مرحلة الإصلاح الجبائي الجذري الذي تم بداية من سنة1991 . ففي المرحلة الأولى وبالنظر للظروف التي كانت عليها الجزائر إثر رحيل المستعمر وقلة الإطارات والتجربة، تم إتخاذ القرار بتطبيق القانون الموروث عن الإستعمار إلا ما يتنافى منه والسيادة الوطنية، بعدها في سنة 1976 صدرت القوانين الضريبية الوطنية بتوجه اشتراكي وظلت سارية بالرغم من التعديلات التي مست مختلف الميادين التجارية والإقتصادية وبالأخص منها تلك المتعلقة بتحديد شروط تكوين أسعار السلع والخدمات والقواعد العامة لتسيير الأسواق وميكانيزمات التنظيم الاقتصادي بواسطة الأسعار والقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية وبعد تخلي السلطة الجزائرية عن النظام الاشتراكي والتوجه نحو إقتصاد السوق وبموجب القانون36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 صدرت القوانين السارية المفعول المتضمنة النظام الضريبي المطبق إلى يومنا هذا.

يتكون هذا النظام من مجموعة من الضرائب النوعية (ضرائب مباشرة ورسوم مماثلة لها وضرائب عير مباشرة) التي يتنوع وعائها بتنوع المادة التي إتخذت كأساس لهذا الوعاء.

[2]– الجريدة الرسمية رقم:57 المؤرخة في 31 ديسمبر 1990.

منها التي تتخذ من الدخل وعاءا لها،منها التي تتخذه من رأس المال أو الربح، ومنها التي تحدده بعملية إستهلاك المواد والخدمات.

فالمشرع بهذا الإصلاح أدخل نوع جديد من الضرائب(الرسم على القيمة المضافة)، بالإضافة إلى توحيد الضرائب النوعية المعروفة وتخصيص الأشخاص المعنوية بنظام ضريبي خاص بها.

الفرع الأول:

الإصلاح من الناحية القانونية.

موازاة مع الإصلاحات الإقتصادية والمالية التي باشرتها السلطة الجزائرية والتي عدلت من خلالها بشكل أوسع شروط ممارسة المتعاملين الاقتصاديين للأنشطة التجارية، الصناعية والمالية، يتطلب هذا الإطار الجديد للممارسة، إلى تكملته بقواعد جبائية جديدة يكون الهدف منها عقلنة وتحديث الضريبة قصد الوصول إلى شفافية أفضل في مجال فرض الضريبة وتحصيلها.[1] فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال يتمثل في: هل فعلا وصلنا إلى شفافية في مجال فرض الضريبة بعد مرور أكثر من 18 سنة عن الإصلاح الجبائي، وتمكنا من تطبيق القاعدة الدستورية التي تقضي بمساهمة كل رعايا الدولة في الأعباء العامة كل حسب قدرته الضريبية (المادة:64 الفقرة:2 من دستور سنة:1996).

ففي هذا السياق نجد أن المنظومة التشريعية الجزائرية تعززت بوضع حيز التنفيذ العديد من النصوص التي تهدف إلى تحريك عجلة الإقتصاد بداية من القانون 01/88 المؤرخ في 12 جانفي 1988 التضمن القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الإقتصادية، القانون 12/89 المؤرخ في 05 جويلية 1989 المتعلق بالأسعار، 90/ 21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة العمومية، 12/93 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993 المتعلق بالإستثمار، 22/90 المؤرخ في 08 أوت 1990 المتعلق بالسجل التجاري ...الخ.

كل هذه الإصلاحات كانت نتيجة التحولات التي عرفتها الساحة الدولية،منها فشل النظام الإشتراكي ،إعادة هيكلة الإقتصاد العالمي ،الإتجاه المتزايد نحو التكتلات الإقتصادية وإستمرار أزمة التنمية في دول العالم الثالث.[2]

إلا أن الملاحظ من خلال إستقرائنا لمختلف القوانين المنظمة لمختلف الضرائب والرسوم المحدثة بموجب قانون المالية لسنة 1991 المعدل والمتمم هو وجود تناقض بين ما قصده المشرع (الوصول إلى شفافية في فرض الضريبة) وبين ما هو مطبق فعلا في

---

[1] تقرير تقديم الإصلاح الجبائي لسنة 1991 معد من طرف وزارة المالية – سنة 1991– ص:2.

[2] د–ناصر مراد– الإصلاحات الضريبية في الجزائر– مرجع سابق – ص:25.

الواقع ، هذا ما سوف نحاول تبيانه من خلال التعرض لبعض الضرائب والرسوم بالنظر إلى أهميتها في تغطية النفقات العامة:

1- **قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة:** أحدث المشرع الجزائري ضريبة وحيدة سماها الضريبة على الدخل الإجمالي لتحل محل الضرائب النوعية التي كانت سائدة ،وطبق هذه الضريبة على مجمل المداخيل المحصلة من قبل المكلف، أحدثت هذه الضريبة أساسا لمحاربة التهرب الضريبي، وتطبيق مبدأ شمولية الضريبة لكون أن النظام السابق لا يسمح بمراقبة مختلف المداخيل التي يمكن أن يتحصل عليها الشخص، لتعدد أوعية الضريبة وتعدد الضرائب المفروضة.

إلا أن التطبيق العملي لأحكام هذا القانون أسفر عن ثغرات أستغلت من طرف المكلفين للتهرب من إلتزاماتهم الجبائية من جهة ومن جهة ثانية ظهرت تناقضات بين ما يجب أن تحققه هذه الضريبة من عدالة وبين ما تحقق فعلا.

فبالنسبة للنقطة الأولى الخاصة بالثغرات القانونية التي استغلت من طرف المكلفين، كانت نتيجة عدم التوازي في الإصلاحات لأن الأخذ بنظام الضريبة الموحدة يتطلب:

تطوير ورفع كفاءة الجهاز الضريبي كما سبق وأن أشرنا له: إن الدولة الجزائرية عند مباشرتها للإصلاحات ركزت على الجانب التشريعي وأهملت الجهاز الإداري الذي يشكل الركيزة الأساسية في نجاح الإصلاح، لكون أن النظام الجبائي المنتهج هو نظام تصريحي، يتطلب جهاز ضريبي متطور يتكون من أعوان مؤهلين ذوي كفاءة عالية ملمين بجميع جوانب مهامهم والتزاماتهم الوظيفية التي تمكنهم من مراقبة تصريحات المكلفين والوقوف على حقيقتها.[1]

إن أساس الرقابة الجبائية بمختلف أنواعها يبنى على المعلومات التي تحوزها الإدارة وتمكنها من تحديد الوعاء الضريبي الحقيقي الذي يجب أن يخضع للضريبة، وهذا يتطلب العمل وفقا لمقتضيات العصر التي تستوجب الحصول على المعلومات اللازمة في اقرب الآجال الممكنة.

غير أن الإدارة الجبائية الجزائرية بعد ثمانية عشر سنة من الإصلاح لا زالت تسير بالطرق التقليدية ولا تمتلك بنكا للمعلومات ، وليس هناك أي ربط آلي بين مختلف المديريات الولائية وحتى داخل المديرية نفسها.

[1] عند إستقرائنا للإحصائيات الرسمية المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب لسنة 2007 نلاحظ أن نسبة الملفات التي يتم مراقبتها سنويا لا تتعدى 12%"من الملفات الإجمالية ، بدلا من 25% لكي تكون هناك تغطية شاملة بالنظر إلى مدة التقادم المحددة بأربع سنوات (تقرير عن نشاط المديرية العامة للضرائب لسنة 2007 معد في أفريل 2008 – غير منشور).

إلتزام المكلفين بمسك الدفاتر التجارية، مع حسابات منتظمة تضم أوجه النشاط المختلفة: إن المشرع الجزائري بإحداثه لأنظمة فرض الضريبة المختلفة (الضريبة الوحيدة الجزافية) المستثناة من الأصل المنصوص عليه ضمن التزامات المكلف (التصريح ومسك الدفاتر التجارية)، يكون قد خالف ما سنه المشرع في القانون التجاري وبالأخص منه المواد 09،10 و11 التي توجب على التاجر مسك مختلف الدفاتر التجارية، فرغم أنه يريد من وراء ذلك تبسيط الإجراءات وتخفيف العبء على المكلفين.[1]، إلا أنه عمليا يلاحظ عدم التزام المكلفين حتى بما جاء به المشرع الجبائي، وعدم تمكن الإدارة الجبائية من حصر وتنظيم كل فئة حسب التصنيف المعمول به جبائيا . فالمعاينات الميدانية أثبتت عدم مسك التجار الخاضعين للضريبة الجزافية والخاضعين لنظام التصريح المراقب للسجل الوحيد المفروض عليهم قانونا. فحتى الغرامة الجبائية المقررة فرضها على المخلين بإلتزماتهم لم يتم تطبيقها من جل المديريات الولائية.

التعديلات التي يقوم بها المشرع من حين لآخر دون إستشارة المصالح القاعدية تؤدي في غالب الأحيان إلى المساس بمبدأ شمولية الضريبة وبالتالي إلى عدم عدالتها ، نذكر هنا على سبيل المثال ليس على سبيل الحصر.

* إلغاء فوائض القيمة الناجمة عن التنازل بمقابل عن العقارات المبنية والغير مبنية من الوعاء الضريبي الخاضع لضريبة الدخل، فبالرغم من التبريرات المقدمة بهذا الشأن إلا أنها لم تأخذ بالحسبان انعدام السوق العقارية وبالتالي هذا الإلغاء سوف يفتح المجال أمام السماسرة ويساعدهم على الكسب أكثر، وبفتح المجال كذلك أمام تبييض الأموال.

* تحديد هوامش الربح لبعض النشاطات بالرغم من أنها خاضعة لنظام تقدير الربح الحقيقي كالصيادلة.

* تحديد مداخيل المهن الحرة بالطريقة الجزافية مع إختلافها من ولاية إلى أخرى دون توحيد هذا الإجراء مما يجعله لا يتماشى مع العدالة الضريبية كما سوف نتعرض له في حينه.

وخلاصة القول بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي والتي تضم مجموعة من أصناف الدخل، فهي لا يمكن أن تحقق الأهداف المرجوة منها إلا إذا كان لدينا بنكا

---

[1] هذه الأنظمة تحكمها قوانين الضرائب بمختلف أنواعها و بالأخص منها:

- المواد من 17 إلى 20 من ق.ض.م بالنسبة لنظام الربح الحقيقي.
- المواد من 20 و20 مكرر من ق.ض.م بالنسبة للنظام المبسط.
- المواد من 01 إلى 3 من ق.إ.ج و المواد 282 مكرر 2 و 282 مكرر 3 من ق.ض.م بالنسبة لنظام الضريبة الجزافية.

للمعلومات يمكننا من خلاله معرفة كل أنشطة المكلف على مستوى كل القطر الوطني، بالاظافة إلى جميع ممتلكاته العقارية والمنقولة التي تدر له مداخيل.

كان من الأجدر بالنسبة لفوائض القيمة الناجمة عن التنازل عن العقارات المبنية أو غير المبنية تحديد مدة حيازة العقار للحصول على الإعفاء لكي نتجنب إعفاء العمليات التي تدخل في إطار الشراء بقصد البيع من هذه الضريبة ونكون قد طبقنا مبدأ شمولية الضريبة.

2- **قانون الرسم على رقم الأعمال:** في هذا الإطار تم إحداث الرسم على القيمة المضافة الذي عوض النظام السائد الذي كان يتضمن رسمين هما:الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج والرسم الإجمالي على تأدية الخدمات(TUGP ET TUGPS). [1]

و الجدير بالذكر أن هذا الإصلاح الذي مس الضرائب غير المباشرة، قد تم بالنظر إلى الأهداف الاقتصادية أكثر منه من الأهداف الإجتماعية، لكون أن هذا الرسم يعتمد في أساسه على نظام الأسعار، الذي يتطلب بدوره وجود نظام محكم للفوترة لغرض تمكين المنتج ومقدم الخدمات من نقل عبء هذا الرسم للمستهلك الذي سوف يتحمله في نهاية الأمر.

غير أن الواقع أثبت عكس ما كان متوقعا من قبل المشرع وبالأخص منه دفع عجلة النمو الإقتصادي وتنمية وتقوية المنافسة بين المؤسسات، فحدث أن كثر التهرب الضريبي وكثرت تجارة المواد التي تباع على حالها، بحيث أننا نجد أن وارداتنا من هذه السلع ترتفع من سنة إلى أخرى بنسب جد عالية وأن الإستثمار المنتج يكاد يكون منعدما.

هذا راجع أساسا لعدم التحكم في عملية الفوترة التي تعتبر الأساس في محاربة التهرب الضريبي والتحكم في مراقبة الخاضعين لهذا الرسم، فبالرغم من وجود النصوص القانونية التي تنظم عملية الفوترة شكلا ومضمونا وبالأخص القانون 02/04 المؤرخ في2004/07/23 المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية وبالأخص منه المادة:10 التي تقضي بأنه يجب أن يكون كل بيع سلع، أو تأدية خدمات بين الأعوان الاقتصاديين مصحوبا بفاتورة يلزم البائع بتسليمها ويلزم المشتري بطلبها منه، وتسلم عند البيع أو عند تأدية الخدمة. المرسوم 05/468 المؤرخ في 10 ديسمبر 2005 المتضمن تحديد شكل الفاتورة كذلك بالنسبة إلى عملية تطبيق الرسم على القيمة المضافة فهي لا يمكن بأية حال من الأحوال أن تقوم بمهمة إعادة توزيع الدخل، حتى من خلال لجوء المشرع إلى منح الإعفاءات لبعض المنتجات والخدمات، فعلى سبيل المثال الخبز

[1] د- ناصر مراد – الإصلاحات الضريبية في الجزائر- مرجع سابق-ص:27.

المعفي من الرسم فإن سعره يتضمن عناصر تكلفة مثقلة بالرسم، علف الحيوانات يخضع للرسم بنسبة17% بينما تخضع المواد المشكلة له للرسم نفسه لنسبة7%، والمستهلك الذي سوف يتحمل الرسم بنسبته المرتفعة هو الفلاح.

إن تطبيق الرسم على القيمة المضافة يتطلب وجود منظومة تشريعية متكاملة تحكم وتنظم جميع الميادين التي لها علاقة مباشرة بالميدان التجاري، حتى تمنح للإدارة الجبائية إمكانية المراقبة السريعة والشفافة للمتعاملين الاقتصاديين قصد تحديد متحمل الرسم الحقيقي ومحاربة التهرب. فضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب كان عائقا أمام فعالية هذه الضريبة.[1]

فعدم القدرة على فرض استعمال الفاتورة في المعاملات التجارية، وظهور الفواتير الوهمية لتبرير المشتريات المستعملة في طريقة الخصم المنصوص عليها قانونا أدت إلى فقدان الخزينة العمومية موارد مالية جد معتبرة.[2]

هذا راجع أساسا إلى الإصلاح الغير متكامل بين القطاعات الحكومية التي لها علاقة مباشرة بالممارسات التجارية والإقتصادية.

هذه العوامل وغيرها أثرت سلبا على نجاح الرسم على القيمة المضافة الذي يعد من إبرز الموارد في الدول المتقدمة لكون أن وعائه يشمل الجميع بإعتبار أن الكل مستهلكين للمواد والخدمات ويتحملون هذا الرسم، يبقى المشكل في توريد هذا الرسم للخزينة.

3-قانون الإجراءات الجبائية: لقد قام المشرع الجزائري بموجب قانون المالية لسنة2002.[3] بمحاولة لتوحيد مختلف الإجراءات المتعلقة بتحديد الأسس الخاضعة للضريبة حيث أقر في الجزء الأول إجراءات التحديد الجزافي للضريبة وفي الجزء الثاني إجراءات مراقبة الضريبة وتناول في الجزء الثالث الإجراءات الخاصة بالمنازعات الضريبية الإدارية والقمعية وفي نص الجزء الرابع والأخير لإجراءات التحصيل، ألا أن هذه المحاولة لم تكن شاملة حيث أننا نلاحظ أن من الإجراءات التي لا

[1] ناصر مراد- الإصلاحات الضريبية في الجزائر – مرجع سابق- ص:28.

[2] إحصائيات وزارة التجارة أوردت أن **60.1** مليار دينار مبلغ العمليات غير المفوترة لسنة2009- رقم مصرح به من طرف المدير المركزي للرقابة الاقتصادية وقمع الغش الموقع www.city-dz.com/commerce-en-algerie-netlehousse-desventes-sans-facturation . تاريخ 2010/10/12.

[3] - أنظر القانون رقم:21/01 المؤرخ: في 22 ديسمبر 2001.

- أيضا- حجار مبروكة- أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الاستثمار في المؤسسة- رسالة ماجستير- جامعة محمد بوضياف- المسيلة - 2006/2005 –ص:21.

زالت تحكمها قواعد منصوص عليها في مختلف القوانين الضريبية الأخرى فرض الضريبة حسب النظام الحقيقي أو المبسط، معاينة المخالفات وملاحقتها، وضع الجداول حيز التنفيذ ، إجراءات التحصيل، المتابعات والدعاوى الخاصة بتحصيل رسوم وحقوق التسجيل.

لذا كان لزاما على المشرع الجزائري أن يتخذ الإجراءات اللازمة لتوحيد كل القواعد الإجرائية سواء تعلق الأمر بفرض الضريبة، تحصيلها أو المنازعات المتعلقة بها سواء كانت إدارية أو قضائية.

الفرع الثاني:

الإصلاح الهيكلي.

حاولنا أن نحصر موضوع الإصلاح الجبائي الذي قام به المشرع الجزائري بالشقين الأساسيين القانوني والهيكلي، فالأول تعرضنا له وكان ذلك بإيجاز وبتناول أهم الإصلاحات، أما الثاني فسوف نركز فيه على الإصلاح الذي مس الجهاز الإداري القائم بتطبيق القانون الجبائي، سواء المتعلق منه بالجانب المادي، القانوني أو البشري.

الجانب المادي: يلاحظ أن جميع المؤسسات والقطاعات قد إستفادت بمشاريع عمرانية تعكس واقع الإستثمار في الهياكل الإدارية إلا أن القطاع المالي وبالأخص منه الجبائي مازال يعمل في منشآت يعود تاريخ بناء أغلبها للحقبة الإستعمارية.

فقدم وعدم صلاحية هذه المقرات وضيقها في غالبية الأحيان يؤثر حتما على مردودية العمل، هذا ما أدى بالسلطات العمومية التفكير في إيجاد حل لهذه المعضلة التي دامت أكثر من خمسين سنة وذلك ببرمجة بناء مراكز للضرائب ومراكز جوارية في جميع ولايات القطر الوطني، تماشيا مع الهيكلة الإدارية المزمع تطبيقها عند الانتهاء من بناء هذه المراكز وتجهيزها بالإعلام الآلي ومختلف وسائل العمل الحديثة. علما انه تم استلام العديد من هذه المراكز حسب آخر الإحصائيات الخاصة لسنة 2009، ووضع مركزين على مستوى مديريات الجزائر العاصمة في الخدمة لغرض تجريبي.

الجانب القانوني: تماشيا مع التطور الذي مس قطاع التجارة والصناعة ودخول الأجانب في السوق المحلية إثر تحرير التجارة الخارجية، حرص المشرع الجزائري على إيجاد تنظيم إداري جديد لتمكين الإدارة من التحكم أكثر في قطاعها وتمكين المتعاملين معها من الإستفادة من الخدمات العامة في شفافية أكثر وفي زمن قياسي. فتم أحداث وتنصيب مديرية مختصة بالمؤسسات الكبرى التي يتجاوز رقم أعمالها مئة مليون دينار جزائري، في إنتظار تنصيب الهياكل الإدارية الأخرى(مراكز الضرائب والمراكز

الجوارية) على المستوى المحلي التي تختص بتسيير الملفات الجبائية للمكلفين المتابعين على التوالي في إطار نظام الربح الحقيقي ونظام التقدير الجزائي. فالتركيز في بداية الأمر على إنجاح مديرية المؤسسات الكبرى كان نتاج الدراسات التي أجريت في الكثير من المجتمعات الضريبية والتي بينت أن :20 % من المكلفين يؤدون حوالي 80 % من كتلة الضرائب والرسوم المسددة للخزينة العامة للدولة، وان باقي المكلفين الذين يشكلون 80 % من إجمالي المكلفين يؤدون 20 % من الضرائب المسددة للخزينة العامة للدولة.[1]

فالمنطق يتطلب أن تركز مجهودات الدولة على الشريحة التي تسدد 80% من الكتلة المسددة للخزينة العمومية كضرائب ورسوم ، بحيث يجب أن تحظى هذه الفئة بأفضل الخدمات والتسهيلات لتمكينها من القيام بواجباتها تجاه الخزينة بيسر وسهولة. لهذا قامت السلطة الجزائرية بتنصيب مديرية المؤسسات الكبرى ووضعت تحت تصرفها الوسائل اللازمة للقيام بمهامها على أكمل وجه سواء تعلق الأمر بالوسائل المادية أو البشرية، إلا أن هذه المؤسسة لم تتمكن من أداء المهام الموكلة لها، الأمر الذي أدى بالسلطة إلى إعادة النظر في اختصاصها وذلك برفع الحد الأدنى لرقم الأعمال الذي يدخل في اختصاصها من 100 مليون دينار إلى 500 مليون دينار، هذا القرار سوف يقلل من عدد الملفات الجبائية التي تدخل في إختصاص هذه المديرية ويمكنها من أداء مهامها على أكمل وجه.

يبقى الإشكال مطروحا بالنسبة لتداخل الإختصاصات الناجمة عن إعادة الهيكلة هذه بين المديريات الجهوية والولائية وبين مراكز الضرائب والمديريات الولائية التي تتطلب من السلطة التدخل في أقرب اجل ممكن لفض هذا التنازع في الاختصاص المترتب عن مزاولة كل هيئة لنشاطها.

الجانب البشري: لقد قطعت الإدارة الضريبية شوطا لا بأس به في هذا الجانب حيث نجد أنها سطرت برامج تكوينية لأعوانها على مدد مختلفة (طويلة الأمد متوسطة أو قصيرة الأمد) وببرامج متنوعة (تقنية متخصصة وعامة) حيث تم تكوين جميع أعوان إدارة الضرائب في الإعلام الآلي تحسبا لإستلام الهياكل الجديدة وتنفيذ برامج عصرنه الإدارة الجبائية، وأخضع الأعوان الجدد إلى تربصات تقنية ورسكلة جميع الأعوان الآخرين وفق برامج معدة حسب الإحتياجات.

يبقى الجانب الأساسي والحافز على تحقيق موارد أكبر ونتائج أحسن هو الجانب الإجتماعي المالي الذي مقرونا بالقانون الأساسي لعمال هذا القطاع الذين تختلف وظائفهم ومسؤولياتهم عن باقي موظفي قطاع الوظيفة العمومية.

---

[1]– السيد محمد خضر السيد أحمد– معاون وزير المالية سوريا– محاضرة بعنوان: وحدة كبار المكلفين – دمشق في 31.03.2007 موقع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين. www.asca.sy.com. تاريخ الزيارة : 2008/07/25.

المطلب الثاني:

مدى عدالة النظام الضريبي المختار.

تحت هذا العنوان لا نناقش الإجراءات التقنية المتبعة لتحديد الوعاء الخاضع للضرائب ولا كيفيات التصريح بذلك ما دامت هذه الإجراءات شكلية لا تمس بلب الموضوع الذي نحن بصدد دراسته وإنما نحاول أن نبرز النقاط التي لها تأثير سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على تحقيق الأهداف المرجوة من فرض الضريبة وهي مساهمة كل مواطني الدولة في الأعباء العامة بقدر الدخل الذي يحققه كل واحد منهم، وأن تعمل السلطة عن طريق موارد هذه الضرائب على إعادة توزيع الدخل توزيعا عادلا يخدم بالدرجة الأولى الطبقة الفقيرة، حسب ما تقتضيه متطلبات العدالة الضريبية التي تعني حتما أنها عدالة توزيعه بتوزيع العبء الضريبي على المكلفين به كل حسب قدرته التكلفية وأنها في نفس الوقت تعني إعادة توزيع المداخيل لتقليص الفوارق الإجتماعية.[1]

المساهمة في الأعباء العامة ممكن أن تكون بناءا على الدخل المحقق من طرف المكلف سواء كان شخص طبيعي أو شخص معنوي فالأول يخضع للضريبة على الدخل الإجمالي IRG.[2] الثاني للضريبة على أرباح الشركات IBS.[3] وممكن أن تكون عن طريق خضوع كلاهما للضريبة على الإنفاق وهي الرسم على القيمة المضافة TVA، بالإضافة إلى الرسوم الظرفية التي يتحملها كل منهما نظير الخدمات المقدمة له من الدولة وهيئاتها العمومية.

فلإخضاع المكلفين لهذه الضرائب نجد أن المشرع منح للإدارة الجبائية سلطات واسعة وبالمقابل منح للمكلفين حقوق وإلزامهم بواجبات، فالسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال يتمثل في مدى إمكانية ممارسة هذه الحقوق والإلتزام بهذه الواجبات ومدى إحساس المكلف بعدالة القوانين التي يخضع لها ؟.

الإجابة على هذا التساؤل يتطلب منا أن نتعرض تحت هذا العنوان في الفرع الأول لهيمنة الضرائب غير المباشرة في السياسة الضريبية الجزائرية، وفي الثاني هيمنة الاقتصادي الموازي على الرسمي، وفي الثالث تنامي ظاهرة نقل العبء الضريبي.

---

[1] – Mohamed KOSSENTINI Et NADJI BACCOUCHE- La plus value en droit fiscal Tunisien- édition L'Harmattan 2008-page :39.

[2] – المادة: 01 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

[3] – المادة: 135 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.

تركيزنا على هذه النقاط أساسه إبراز مدى موازنة السلطة بين مختلف الضرائب التي أنشأتها حتى تتمكن من إختيار نظام ضريبي متكامل يعمل على تحقيق أهدافه (العدالة والشفافية) التي أنشئ من أجلها.

الفرع الأول:

هيمنة الضرائب غير المباشرة في السياسة الضريبية الجزائرية.

إن المتتبع للإحصائيات الرسمية المنشورة بخصوص تحصيلات السنوات الثلاث الأخيرة 2004/ 2006/2005 نجد أن معدل تحصيل الرسم على القيمة المضافة يطغى على باقي الضرائب سواء الضرائب على الدخل أو على أرباح الشركات، فعلى سبيل الاستدلال فإننا نجد بأن معدل تحصيل الرسم على القيمة المضافة لسنة 2006 بالنظر إلى إجمالي التحصيلات بالنسبة للجباية العادية فهو يتجاوز 22.73 % من إجمالي التحصيلات بما فيها الجباية البترولية أما بالنظر إلى الجباية العادية فهي تشكل أكثر من 50 %. فحسب ما ورد في مقال الخبير الاقتصادي اللبناني جورج قرم.[1] فإن الدول التي تعتمد بصورة شبه حصرية على الضرائب على الاستهلاك (مثل الرسم على القيمة المضافة) أي على الضرائب غير المباشرة، فهذه لها أثر مباشر على القدرة الشرائية للمواطن، فهي التي تحد من القدرة الشرائية للفئات الفقيرة أو المحدودة الدخل وبالتالي سوف تكون عائقا أمام ارتفاع معدلات النمو لانخفاض القدرة الشرائية لهذه الفئة التي تتحمل العبء الرئيسي في تمويل النفقات العامة. في حين لا يتأثر الأثرياء بمثل هذه الضرائب التي لا تصيب دخولهم المرتفعة إلا بصورة هامشية جدا لكون أن هذه الفئة الأخيرة مداخليها مرتفعة جدا وتستفيد في غالب الأحيان بالمزايا الجبائية.

هذا ما يؤدي إلى ظهور حالة اللامساواة أمام الضريبة التي ينتج عنها وبدون شك أمراض اجتماعية عديدة، وانخفاض في إنتاجية الإقتصاد وضعف بنية الدولة الاقتصادية. وتدل الإحصاءات في الجزائر وفي بلدان عربية أخرى كلبنان ومصر أن ضريبة الدخل التي يتم تحصيلها تطغى عليها ضريبة الأجور لكون أنها تقتطع من المصدر، بينما تتمكن الفئات الأخرى الميسورة الحال من التهرب من دفع ضريبة الدخل لأسباب عديدة نتناولها في حينه.

ففي الدول التي لها أداء اقتصادي جيد، يطبق نظاما ضريبيا تمثل ضريبة الدخل على الأفراد وعلى الشركات فيها نسب تتراوح ما بين 35% و50% من الواردات

---

[1]– جورج قرم– خبير إقتصادي لبناني – الإستراتيجية الحكومية التنموية– السياسة المالية العامة و قضايا الديون – دراسة قدمت في الجلسة الثالثة في مؤتمر الحوار الوطني اللبناني – 6– 7 ديسمبر 1996 بيروت – لبنان– منشور بموقع المركز اللبناني للدراسات: cps.org تاريخ الزيارة: 2007/06/12.

الضريبية العادية ففي تركيا مثلا 33% من واردات الضرائب تأتي من ضريبة دخل الأفراد والشركات.

أما في الجزائر فهي لا تتعدى 88،4% من الإنتاج الداخلي الخام منها 40،2% تأتي من الضريبة على الأجور.

ومنه فإننا يمكن أن نستخلص أن الأجراء يحققون 50% من ضريبة الدخل، فهذا هو ما أدى بنا إلى القول أن النظام الذي يعتمد على الضرائب غير المباشرة التي تمس الاستهلاك والخدمات هو نظام غير عادل فهو يؤدي إلى زيادة الهوة بين طبقة الفقراء وطبقة الأغنياء، فالغني يزداد غنا والفقير يزداد فقرا لكون أن هذه الأخيرة تمثل النسبة الأعلى.

إلا أن هذا النوع من الضرائب والذي يطلق عليه أحيانا بالضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة المشتريات أو ضريبة المبيعات ممكن أن تحقق العدالة الضريبية ويمكن أن تكون ضريبة عادلة إذا لم نوجه نظرتنا إلى جانب الإيرادات وإنما نوجهها إلى جانب النفقات [1] ،لأن هذه الضريبة تسمح بتوفير مداخيل كثيرة لخزينة الدولة على مدار السنة بالنظر إلى اتساع نطاق تطبيقها ومواعيد تحصيلها الشهرية.[2] حيث أن إيرادات هذه الضرائب وغيرها تنفق على إنشاء المشروعات العامة للدولة مثل المدارس، المستشفيات، السكنات والطرقات ومن ثم تكون استفادة محدودي الدخل من تلك المشروعات أكبر من استفادة ذوي الدخول المرتفعة الذين يفضلون التوجه للمستشفيات الخاصة والمدارس الخاصة وبناء المنازل الفخمة.

من هنا نستطيع أن نقول أن الكثير من الدول بما فيها أمريكا تفكر جديا بالتوسيع في الضريبة على القيمة المضافة على حساب ضرائب الدخل لكي تتمكن من مواجهة النفقات المتزايدة.

ا- مبررات المشرع الجزائري للتوجه نحو الضرائب غير المباشرة :

[1]– د- فوزي عطوي – مرجع سابق- ص:98.

- أيضا : د- أحمد نصر أبو العباس- الموسوعة في الضريبة العامة على المبيعات- مكتبة مدبولي- مصر- طبعة- 1996 - ص:196.

- أيضا: فتحية الجوبي- الضريبة العامة على المبيعات و مراحلها –مجلة منتدى الضرائب رقم:2010/9.منشورة بموقع:tax-forum.y تاريخ الزيارة:2011/08/12 .

- أيضا: Mohamed KOSSENTINI Et NADJI BACCOUCHE- O.P.Cite page :39.

من المبررات التي أخذ بها المشرع للتوجه نحو فرض ضرائب غير مباشرة وهيمنتها على النظام الضريبي الجزائري حسب ما جاء في تقرير تقديم الإصلاح الجبائي لسنة 1991 ما يلي:

1- أن الضريبة على القيمة المضافة لها أثر مباشر على حجم الإستهلاك، لكون أنها تعمل على تخفيض القدرة الشرائية مما يخفف من حدة إرتفاع الأسعار ويحد كذلك من تدهور قيمة النقود ، كما تعمل على توفير مداخيل للخزينة الدولة بصفة دورية بالنظر إلى إتساع الخاضعين لها ومواعيد تحصيلها الشهرية.[1]

2- تستعمل الضريبة على القيمة المضافة كأداة مالية لمواجهة نتائج بعض الاتفاقيات الدولية التي تبرمها الجزائر أو التي يمكن أن تبرمها والتي يترتب عن تطبيقها إنخفاض حصيلة الحقوق الجمركية، فهي تعمل على تعويض النقص الذي يمكن أن يحدث في الموارد المالية للدولة. ومن بين هذه الاتفاقيات نذكر إتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوروبي (UE) واتفاقية الجات (GAT)، منظمة التجارة العالمية (OMC) .

3- الوقوف على حقيقة النشاط الاقتصادي:توسيع فرض الضريبة على القيمة المضافة ليشمل الأنشطة التجارية سوف يؤدي إلى الوقوف على حقيقة نشاط القطاع الاقتصادي بالتوصل إلى المتهربين لكون أن نظام الضريبة على القيمة المضافة يراقب نفسه بنفسه عن طريق إجراءات الخصم للضريبة السابق سدادها عند الشراء من الضريبة المحصلة عند البيع.

4- أن تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة ممكن أن يكون حاميا للمنتجين الصناعيين المحليين من المنافسة غير المشروعة للمواد المستوردة، ولكي يتحقق ذلك يستوجب التنسيق ووالتعاون بين مختلف المصالح التي لها علاقة مباشرة بالقطاع الاقتصادي ويأتي في مقدمتها الأمن بمختلف أسلاكه، الجمارك ومصالح التجارة وقطاع الضرائب على أن يكون ذلك بطريقة أكثر فاعلية.

5- أن إتباع نظام الضريبة على القيمة المضافة سوف يؤدي إلى توزيع عبء الضريبة على المراحل الاقتصادية المختلفة توزيعا عادلا يتماشى مع القيمة التي أضافتها كل مرحلة، حيث أن التنظيم الفني للضريبة سيعمل على إعفاء السلع الضرورية أو

[1] – د- ناصر مراد- تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر – مرجع سابق- ص:189.

إخضاعها لسعر منخفض بحيث يكون سعر الضريبة مرتفعا على السلع الكمالية ومنخفضا على السلع الضرورية، أو ذات الإستهلاك الواسع من الطبقة الفقيرة[1]

فهذا لنوع من الضرائب يتميز بالحياد بحيث أننا نجده لا يؤثر على نتيجة المؤسسة.[2] فالمؤسسة تؤدي دور الوسيط بين المستهلك النهائي وإدارة الضرائب كما أن هذا النوع من الضرائب لا يدرج ضمن تكاليف المؤسسة.[3]

كما تعتبر تقنية الشراء بالإعفاء من الرسم على القيمة المضافة أداة فعالة، بحيث أنها تسمح للمؤسسة المعفية من هذا الرسم بتحقيق مشتريات غير متضمنة للرسم ومن ثم تخفيض تكلفة الإستثمار.

فبالرغم من النتائج الإيجابية التي حققها برنامج التكييف الهيكلي الذي باشرته الجزائر بمساعدة الهيئتين الدوليتين (صندوق النقد الدولي والبنك العالمي) في الميدان الإقتصادي وبالأخص منه الجبائي ويتجلى ذلك في المؤشرات التالية:

- تحسن معدل النمو الإقتصادي.
- إنخفاض معدل التضخم.
- تحسن وضعية الموازنة العامة.
- تحقيق تراكم كبير في الإحتياطات الخارجية.

إلا أن هذه البرامج الإصلاحية ومن بينها الإصلاح الجبائي لم يحقق الأهداف المرجوة منه والمتمثلة في تحقيق معدلات نمو مرتفعة وقابلة للإستمرار، خفض معدلات البطالة، وتحسين المستوى المعيشي للمواطنين بتقليل التفاوتات الاجتماعية عن طريق فرض الضرائب وتحسين التحصيل لإعادة توزيع المداخيل الجبائية توزيعا يخدم الطبقة الفقيرة، فهذا الإصلاح لم يأتي بما كان منتظرا منه، بحيث أننا نلاحظ من خلال الإحصائيات الرسمية التي قدمها CNES والتي أعطت صورة واضحة عن الإنعكاسات السلبية التي ترتبت عن هذا البرنامج الأصلاحي ويتجلى ذلك في:

-البطالة: الاستغناء عن عدد كبير من العمال المترتب عن خوصصة لبعض المؤسسات العمومية المحلية والوطنية وإفلاس البعض الآخر، أدى إلى إرتفاع معدلات

---

[1] MC Ainouche – l'essentiel de la fiscalité Algérienne- hiwarcom édition- Alger- 1993. page13.

– أيضا: فتحية الجوبي –مرجع سابق

–louis TRODABAS et Jean Marie COTTERET –o.p. ct - p.251

– أيضا:

[2] د- ناصر مراد- تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر- مرجع سابق- ص:189.

[3] أ- خلاص رضا –النظام الجبائي الجزائري الحديث- جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين – الجزء الأول – دار هومة –الجزائر طبعة 2005. ص:125

البطالة فعلى سبيل المثال تم تصفية 827 مؤسسة عامة محلية خلال الفترة 97/94 ومنح الاستقلال في التسيير لـ 22 مؤسسة عمومية كبيرة خلال نفس الفترة فهذه العملية ترتب عنها فقدان 80.000 منصب شغل.[1] هذا بالإضافة إلى أن السياسة المتبعة في تشجيع الإستثمار لم تأتي بالنتائج المرجوة منها وأن أغلب الإستثمارات لم تفلح لأسباب سوف نتطرق لها في حينها.

- مستوى المعيشة: نتيجة لتحرير السوق والأسعار ونتيجة للعامل المذكور أعلاه، فكل هذه الأسباب وغيرها كانخفاض قيمة العملة الوطنية أدت إلى إرتفاع مستوى المعيشة بإرتفاع أسعار المواد الإستهلاكية والخدماتية، وكل هذا أثقل كاهل الطبقات الفقيرة والمتوسطة.

وعليه فإنه بالرغم من المزايا التي ذكرناها عن الضرائب غير المباشرة إلا أنها تبقى عاجزة على تحقيق أهم المبادئ الدستورية التي تقضي بأن يساهم كل مواطن في الأعباء العامة حسب دخله، فهذه الضرائب كما وصفها المحلل الاقتصادي الأردني الدكتور منير حمارنة، هي ضرائب جائرة لأنها تتعامل مع كل الناس على نفس المستوى بغض النظر عن دخلهم.[2] وهذا واضح جدا بالرجوع لإحصائيات التحصيل للسنوات الثلاثة الأخيرة فإننا نجد أن ضريبة القيمة المضافة تشكل النسبة الأكبر من الإيرادات الضريبية، وأن نسبة ذوي الدخول المرتفعة بالنظر إلى عدد المكلفين بالضريبة هي نسبة ضئيلة، ومعدل الضريبة المفروضة على مادة إستهلاكية أو خدمة ما هي نفسها بالنسبة لكل المواطنين[3]، ومنه فإننا نجد أن متحملي الضرائب غير المباشرة من ذوي الدخل المرتفع عددهم ضئيل جدا إذا قرن بعدد المستهلكين وأن نسبة الضريبة عن استهلاكهم تكاد تكون منعدمة بالنظر للمستوى العام للتحصيل بالنسبة لهذا النوع من الضرائب.وخلاصة القول أن أعباء الضرائب غير المباشرة الفعلية تقع على أصحاب الدخل المحدود والفئات الاجتماعية الفقيرة، فهذا ما ولد إحساسا لدى المواطنين بأن هذه الضرائب غير أخلاقية ودفعهم إلى التفكير في إيجاد الوسائل والسبل التي يتمكنون من خلالها من التملص أو التحلل من هذا العبء الذي أثقل كاهلهم بالنظر لثروتهم التي تكاد تكون منعدمة.

---

[1] – د– عبد الحق بوعتروس – مقال تحت عنوان الانعكاسات الاجتماعية لبرامج الإصلاح الاقتصادي في البلاد العربية حالة الجزائر – منشور بموقع مجلة علوم إنسانية موقع-www.ulum.nl- 2007. تاريخ الزيارة 2008/07/22.

[2] – معاذ فريحات – نظام الضرائب في الأردن غير عادل أم يتناسب مع التركية الاقتصادية–مقال منشور موقع راديو عمان . 2006/10/18.

– أيضا: ناصر مراد– تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر– مرجع سابق– ص:189.

[3] - د– محمد عمر أبو دوح– مرجع سابق– ص:112.

II- الآثار السلبية الناجمة عن هيمنة الضرائب غير المباشرة في النظام الجبائي الجزائري:

ضعف الإدارة وعدم كفاءة أعوانها من جهة وعدم تماشي الإصلاحات التي قامت بها السلطة في مختلف الميادين الإقتصادية والتجارية مع الإصلاحات الجبائية أدى إلى فشل الإدارة الجبائية في الإستفادة من مزايا الضريبية على القيمة المضافة حيث أدى ذلك إلى ظهور طرق إحتيالية إستغل بموجبها أصحاب الثروات غبن هؤلاء المواطنين، ومن هذه الطرق تأجير السجلات التجارية التي ترتب عنها فقدان الخزينة العمومية لآلاف الملايير، وإثقال كاهل هؤلاء المغبونين، وزيادة ثراء الأثرياء دون تحمل أي عبء. فباقي التحصيل حسب التقديرات الرسمية إلى غاية 2005/12/31 تجاوز ألف ومئة مليار دينار جزائري، هذه المبالغ تعتبر غير قابلة للتحصيل لسبب واحد ووحيد هو فقر هؤلاء الأشخاص الذين تم الإستيراد بأسمائهم.[1]

فهذا أحد الأدلة القاطعة عن عدم المساواة الفعلية بين مواطني الدولة إتجاه هذه الضرائب.

كذلك نجد أن النسبة المئوية للتجار والحرفيين الذين يمارسون أنشطتهم بصفة رسمية، مسجلين ومحصين من طرف المصالح الجبائية ويسددون ما عليهم من ضرائب لا يتجاوز 50% من العدد الإجمالي للممارسين فعليا، يشكل ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب عائقا أمام فعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح بذلك لبعض التجار غير النزهاء بالتهرب من تحمل العبء.[2]

هذه الضرائب بالرغم من أنها تدخل ضمن السعر ويتحملها المستهلك إلا أن إستفادة الخزينة العامة منها يحتاج إلى قطاعات إدارية منظمة والقانون فيها يسري على كافة المواطنين بدون استثناء هذا ما سوف نتعرض له عند التطرق للأثار السلبية الناجمة عن عدم كفاءة القطاعات الإدارية والمالية والقضائية التي لها علاقة مباشرة بالميدان الإقتصادي.

*** البنوك والمؤسسات المالية:** إن دور هذه المؤسسات يقتصر على تسيير أموال المودعين وأن النظام المصرفي الجزائري لم يصل إلى إمكانية التحكم في عمليات التعامل بالشيك التي نص عليها قانون المالية لسنة 2002 كما سبق التعرض لها. ضعف هذه المؤسسات وعدم قدرتها هو السبب الرئيسي في تأجيل العمل بهذا الإجراء الذي يعد أساسيا في التعاملات التجارية ويمكن الإدارة الجبائية من متابعة حقيقية للمكلفين

[1] إحصائيات المديرية العامة للضرائب لسنة 2005 معدة في مارس 2006 غير منشورة.

[2] ناصر مراد- تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر- مرجع سابق- ص:190.

بالضريبة عن طريق متابعة حركية الأموال، فالتعامل نقدا لا يخدم إلا مصلحة المتهربين ويمكن المشكوك في مصدر أموالهم، من تبييضها، بمعنى أن حركية الأموال وتداولها لا تتميز بالشفافية اللازمة.

*** إدارة التجارة:** انتشار التجارة غير الرسمية وعدم القدرة في التحكم في هذه الظاهرة، لها اثر كبير ومباشر على العدالة الضريبية، بحيث يتمكن هؤلاء من الإفلات للخضوع للضريبة وينافسون التجار الرسميين بطريقة غير مشروعة، مما يؤدي إلى إضعاف النشاط الرسمي وسيره إلى طريق الزوال، هذه الظاهرة تفاقمت خصوصا بعد صدور الأمر95-06 المؤرخ في 1995/01/25 الذي بمقتضاه أصبحت تحدد بصفة حرة أسعار السلع والخدمات، اعتمادا على قواعد المافسة.[1] فإذا لم تتخذ إجراءات فعلية لوضع حد كما أشرنا لهذه الظاهرة التي استفحلت ،سوف يتم القضاء على ما تبقى من القطاع الإنتاجي .

*** إدارة الضرائب:** بالرغم من المجهودات المبذولة بخصوص تحسين أداء الإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بالمنظومة القانونية أو الوسائل المادية، إلا أنها تبقى غير كافية سواء لإيجاد أوعية ضريبية ملائمة وذات مردودية عالية.[2] أو للحد من ظاهرة التهرب والغش الضريبي.

وعليه فإنه بات من الضروري تحديث وعصرنة وسائل تدخل هذه الإدارة، وبالأخص ميدان الإعلام الآلي، توسيع شبكة المعلومات وتوفير وسائل تدخل الأعوان الخاصة بالبحث والتحري للوقاية من الجرائم الضريبية .

*** إدارة الجمارك:** شهد قطاع التجارة بعد أن تخلت الدولة عن احتكاره، تنظيما جديدا على المستويين الداخلي والخارجي على أساس الممارسة الحرة للنشاطات التجارية، ورفعت القيود على التجارة الخارجية بموجب (القانون 29/88)، أبرم اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي وانضمت الجزائر إلى منطقة التبادل الحر العربية، هذه الحركية كلها، بالإضافة إلى الانضمام المستقبلي لمنظمة التجارة العالمية، تستوجب لا محالة، تنظيم وتسيير قطاع الجمارك بما يتماشى ويتلاءم مع كل هذه التحولات ، ومع ما يشهده العالم من تغيرات في العلاقات ضمن تيار العولمة الاقتصادية. فهذا يتطلب دون تماطل ولا تأخير إجراء الإصلاحات القانونية والهيكلية اللازمة لصيانة المصالح الوطنية والمحافظة عليها. علما أن المعلومات المعتمدة عليها من قبل الإدارة الجبائية في تحديد

[1]– محفوظ لعشب– سلسلة القانون الاقتصادي – ديوان المطبوعات الجامعية– 1997– ص:82.

[2]– د– ناصر مراد – الإصلاحات الضريبية في الجزائر – مرجع سابق– ص : 25 و 29 .

الوعاء الضريبي بخصوص نشاط الإستيراد والتصدير تأتي من إدارة الجمارك ، فكلما كانت هذه المعلومات صحيحة كلما كانت الضريبة المفروضة عادلة والعكس صحيح.

مصالح العدالة: إن الانفتاح الإقتصادي الذي تشهده الجزائر سوف يتولد عنه وبدون شك علاقات إقتصادية وإجتماعية غير مألوفة، ستكون مصدرا لنزاعات من نوع جديد ، يتطلب التكفل بها، ناهيك عن الفساد والجرائم والجنح الإقتصادية التي ممكن أن تنجر عن هذا الانفتاح. فهذا كله يستوجب على السلطة أن تحضر مصالحها القضائية بشكل يتلاءم مع هذا الوضع قصد تمكينها من الإندماج وبسرعة ضمن تيار عولمة الإقتصاد لذلك ينبغي القيام تدريجيا بتوجيه وتشجيع التطورات الضرورية للجهاز الإداري[1]، بما يسمح بإصلاح العدالة باعتبارها مفتاح إعادة الثقة في الدولة وفي مؤسساتها.

فهذه الإصلاحات كلها تنصب في خانة واحدة، هي أن نتائج أي إصلاح لا يمكن أن يتحقق إلا بشموليتة وانتشاره وتراكم تأثيراته من قطاع إلى آخر، أما بقاء بعض القطاعات خارج هذا النطاق فهو يشكل تهديدا لكل الجهود المبذولة.

إذا كانت الضرائب غير المباشرة هي المهيمنة على النظام الضريبي الجزائري كما تطرقنا له أعلاه فإن ذلك يتجلى أكثر أثناء تعرضنا للنقاط التالية:

أولا- **تشديد الضغط الضريبي على العمل:**

إن المتتبع للإصلاحات الجبائية التي قام بها المشرع الجزائري يجد أن الأهداف المراد تحقيقها من وراء هذا الإصلاح بنيت في أساسها على الجانبين التقني والاقتصادي ويتجلى ذلك في التقرير المعد من طرف وزارة المالية لتقديم الإصلاح الجبائي الذي قامت به والمعروض للمناقشة من خلال تقديم مشروع قانون المالية لسنة 1991 والذي تمت المصادقة عليه وصدر بموجب القانون 36/90 المؤرخ في:1990/12/31 . الذي كان يهدف في المقام الأول إلى تبسيط الإجراءات بإحداث ضريبة واحدة تشمل مختلف الضرائب النوعية، قصد إضفاء الشفافية على المداخيل وتجسيد مبدأ "دخول متساوية، ضرائب متساوية"، وفي الثاني فرض ضرائب تصاعدية لتحقيق عدالة جبائية أفضل بالتمييز بين المداخيل الدنيا الخاضعة لمعدلات ضريبية معتدلة والمداخيل المرتفعة التي تخضع لمعدلات مرتفعة.

إن المشرع الجزائري عند قيامه بهذا الإصلاح الجبائي حاول مسايرة التطورات التي طرأت على المستوى العالمي بخصوص تقنيات فرض الضرائب وتحصيلها ، فقام

[1]– كلمة السيد رئيس الجمهورية بمناسبة إفتتاح السنة القضائية 2001- 2002 مجلة مجلس الدولة – الجزائر – العدد 2001/1 ص:11.

بوضع مكانيزمات وسن قوانين دون توفير الجو الملائم لذلك ،لأن الوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة من الإصلاح الذي قام به من الأجدر أن يشمل هذا الإصلاح كافة القطاعات التي لها صلة مباشرة بالميدان الإقتصادي، والتجاري وإلا فإن نتائج هذا الإصلاح سوف تكون سلبية لا محالة وأن الإدارة الضريبية لا يمكن لها لوحدها تحقيق العدالة بين المواطنين في تحمل العبء العام.

فإذا تتبعنا الإحصائيات الرسمية للتحصيل المحققة للأربع سنوات: 2005/2004/2003/2002 ، فإننا نجد أن تحصيلات الضرائب على الدخل خلال هذه المفترة تطغى عليها ضرائب الأجور والمرتبات IRG/S 3 fois et demis l'IRG des non salariés ، حيث قدرت قيمة ضريبة الدخل (الأجور) ثلاث مرات ونصف ضرائب الدخل(غير الأجراء) وتعدت حتى الضرائب على أرباح الشركات، حيث وصلت نسبتها إلى 89% من مجموع إيرادات الضريبة على الدخل الإجمالي.

هذا دليل قاطع عن فشل الضريبة على الدخل لتحقيق الهدف المرجو من إنشائها وهو: أن يتحمل كل من يحقق دخلا ضريبة بقدر الدخل الذي حققه.[1]

ولكن السؤال الذي يطرح في هذا الشأن لماذا هذه الضريبة حققت هدفها في الكثير من الدول ولم تحقق ذلك في الجزائر؟ هذا التساؤل يطرح نفسه بشدة منذ دخول الإصلاح الجبائي حيز التنفيذ، وإحلال ضريبة الدخل محل الضرائب النوعية سارية المفعول إلى غاية 1990/12/31.

فالإجابة على هذا السؤال تكون على نسقين:

<u>النسق الأول:</u> يرتكز على كون الضرائب تفرض في الأساس على فئات المواطنين الميسورين والقادرين على تحمل هذا العبء، ثم القيام بإعادة توزيع هذه المداخيل توزيعا عادلا بين أفراد المجتمع من خلال الأدوات المالية الأخرى المستعملة في تنفيذ السياسة المالية للدولة، كالدعم والإنفاق العام على المرافق الأساسية، التعليم، الصحة وغيرها، على أن يكون ذلك لصالح كافة المواطنين، مع إعطاء الأولوية للفقراء ومحدودي الدخل وبالتالي فالضريبة تفرض على أصحاب الدخول الأعلى، أما محدودي الدخل فهم غير معنيين بالمساهمة وإنما هم معنيون بالاستفادة. وباعتبار ضريبة الدخل الإجمالي ضريبة

[1] الجدير بالذكر أنه حتى في البلدان العربية نرى أن ضريبة الدخل تقع على الفئات العاملة، إذ لا يطال هذا النظام الفئات التي تؤمن مداخلها من التوظيفات المالية أو أرباح المتاجرة في أسواق المال أو في العقارات، و هذا يدل على هيمنة مصالح الفئات الميسورة ذات الأرصدة المالية الكبيرة أو الممتلكات العقارية على النظام الاقتصادي، مما يعرقل النمو الاقتصادي و خلق فرص عمل بالعدد الكافي، هذا حسب الدراسة المقدمة من قبل الدكتور جورج قرم، المنشورة بالموقع: www.georgescarm.com تاريخ الزيارة 2007/10/21 .هذه الدراسة تنطبق على الجزائر حيث أنها لا تتوفر لا على سوق للعقارات او بورصة تشمل القطاعات الحساسة.

شخصية، فهي تفرض وفق مكانيزمات تصاعدية الضريبة قصد الوصول إلى عدالة جبائية أفضل، بالتمييز بين المداخيل الدنيا الخاضعة لمعدلات ضريبية معتدلة، والمداخيل المرتفعة التي سيتم إخضاعها جبائيا لمعدلات مرتفعة.[1]

النسق الثاني: فهو مهم جدا يتمثل في مدى موازنة المشرع بين مختلف شرائح المجتمع في المزايا والحقوق التي يتحصل عليها كل واحد.

من الناحية النظرية نجد أن المشرع الجزائري حذا حذو الكثير من المشرعين وأخذ بنظام التصاعد بالشرائح في فرض الضرائب على الدخل[2]، بحيث قسم الدخل الضريبي إلى شرائح تفرض ضريبة نسبية متصاعدة على كل شريحة دخل بالنظر إلى مبلغ الدخل. هذا الاتجاه يحقق نوعا ما العدالة الضريبية لمراعاته القدرة المالية للمكلف، ولكن من الناحية العملية نجد أن المشرع نص عن إعفاءات وأعباء تؤخذ بعين الإعتبار عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة لفئة وتحرم فئة أخرى من هذه الإعفاءات والأعباء.

بالنسبة للمكلفين غير الأجراء الخاضعين لنظام الربح الحقيقي المشرع منحهم الحق في خصم تكاليف الحصول على الدخل والأعباء المهنية التي لها علاقة بإستغلال المؤسسة من الدخل الخام لتحديد الدخل الصافي الخاضع للضريبة، وكذا بالنسبة للمهن الحرة كالمحامين والأطباء، الخاضعين للضريبة وفق نظام التصريح المراقب .

هذا على خلاف الأجراء فإن المشرع الجزائري لم يأخذ بما أخذ به الكثير من المشرعين وعلى سبيل الإستدلال المشرع المصري، الأردني، الفرنسي حيث أننا نجد أن هذه الدول وحدت الإعفاءات بالنسبة إلى كل المكلفين بالضريبة مع منح إمتيازات خاصة بالنسبة للأجراء، فبالنسبة للأردن نجد رد دائرة ضريبة الدخل والمبيعات على سؤال مطروح بخصوص أسباب توحيد الإعفاءات بين كل الأفراد موظفين وغير موظفين كان الجواب كالتالي:

إن التعديل الذي قام به المشرع الأردني جاء ليساوي في العبء الضريبي بين المكلفين من الموظفين والمستخدمين والأفراد حيث تم إخضاعهم لنفس الشرائح الضريبية ولنفس الإعفاءات ليتم بذلك مساواتهم في العبء الضريبي كما تم مراعاة مقدرة المكلفين على دفع الضريبة من خلال تعديل مبالغ الإعفاءات الشخصية وزيادتها.[3]

---

[1] وزارة المالية- تقرير تقديم الإصلاح الجبائي الرسم على القيمة المضافة- الضريبة على الدخل الإجمالي- الضريبة على أرباح الشركات ص 11 – جانفي 1991-غير منشور.

[2] أنظر المادة:104 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.

[3] – وزارة المالية – المملكة الأردنية الهاشمية- موضوع في شكل سؤال و جواب حول الإصلاحات في الأردن- منشور بالموقع الرسمي لدائرة ضريبة الدخل و المبيعات – ص:01/ 2004.

وبمعنى أوضح فإن التعديل الذي قام به المشرع الأردني وازن بين الحقوق والواجبات لمختلف فئات المجتمع مع إعطاء ميزات لأصحاب الدخول المتوسطة والصغيرة، والمتمثلة في الإعفاءات الشخصية والعائلية والإعالة التي يتمتع بها المواطن الأردني.

أما موقف المشرع المصري في هذا الشأن فإننا نلاحظه من خلال رد السيد وزير المالية المصري على سؤال مفاده: هل راعى القانون الجديد (قانون الضرائب على الدخل) الأوضاع الخاصة بالموظفين؟ هذا التساؤل طرح أثناء مناقشة المجلس التشريعي للقانون الجديد الخاص بضرائب الدخل.

أكد الوزير في إجابته بحرص القانون المقترح على زيادة دخول الموظفين وتعزيز العدالة الضريبية وذلك عن طريق التخفيف من الأعباء الضريبية عن كاهل الممولين عموما والموظفين على وجه الخصوص وذلك على النحو التالي: [1]

- تقرير شريحة من الدخل معفاة من الخضوع للضريبة لكافة أفراد المجتمع.

- رفع قيمة الإعفاء الشخصي للموظفين.

- الإبقاء على كل المزايا السارية المفعول إلى غاية تاريخ الإصلاح.

- الإبقاء على الإعفاءات الخاصة باشتراكات التأمين الإجتماعي لإقساط الإدخار، إشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة.

- رفع قيمة الأعباء العائلية المعفية لإقرار المزيد من العدالة الضريبية.

كذلك نجد أن المشرع الفرنسي نص على تخفيضات من الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للموظفين خاصة بالأعباء المهنية والعائلية إضافة إلى الحد الأدنى للأجر المضمون.

وعليه فإن الضريبة على الدخل وفقا لما نص عليها المشرع الجزائري لا يمكن أن تحقق العدالة

الضريبية إلا إذا تأسست على فكرة المساواة في تبادل الحقوق والواجبات وأن تكون مشاركة كل مواطن في الأعباء العامة للدولة حسب دخله.

وبعبارة أخرى فالنظام الضريبي العادل يعمل على التوزيع العادل للأعباء العامة على كل المواطنين بأن يساهم كل واحد منهم لتمويل النفقات العامة بقدر الدخل الذي يحققه.

[1] د-يوسف بطرس غالي- وزير المالية- تقديم قانون الضرائب على الدخل-وثيقة قانونية منشورة بموقع- بوابة الحكومة المصرية.

إن التعديلات التي قام بها المشرع الجزائري بموجب القانون: 12/07 المؤرخ في 30 ديسمبر2007 المتضمن قانون المالية لسنة 2008.[1] وبالأخص منها المادة: 5 المتعلقة بأحكام الضريبة على الدخل الإجمالي، فهذه المادة جاءت لتزيد الغني غنا والفقير فقرا وبعبارة أوضح فإن التخفيضات التي سنها المشرع بخصوص معدلات الخضوع للضريبة، جاءت لتخدم ذوي الدخول المرتفعة وآثارها على الدخول المتدنية ضعيفة جدا وبالأخص الأجراء لكون أن هؤلاء ليست لديهم أية إعفاءات مهنية، فحتى الأعباء العائلية التي كانت من قبل قد تم تقليصها وأصبح المكلف المتزوج بدون أطفال يخضع لنفس الضريبة التي يخضع لها المكلف المتزوج الذي له عشرة أولاد، فالمشرع سوى بين الأعباء العائلية لكليهما.

ونقصد هنا بالأعباء العائلية، المبلغ الذي يخصم من الدخل السنوي أو الشهري حسب الحال الذي يحققه دافع الضرائب ويكفي لتوفير حد الكفاف له ولأسرته، والأعباء العائلية تلعب دورا مهما في حماية الفقراء من الخضوع للضغط الضريبي خاصة إذا كان مبلغ الأعباء معقولا، ويكفي بأن يغط الإحتياجات الضرورية للأسرة من غذاء وكساء وسكن وتعليم وصحة وغيرها ويختلف مبلغ الأعباء العائلية بإختلاف الحالة العائلية للمكلف.

فتوحيد الأعباء العائلية للموظفين دون التمييز بين متزوج ومتزوج يعول أولادا فهو أمر منافي للعدالة الإجتماعية تماما، لكون أن القدرة التكلفية للمكلف تختلف باختلاف الوضعية العائلية، ففرض الضريبة بالطريقة التي جاء بها المشرع الجزائري تزيد من الضغط الضريبي على الموظف وتنزل بثقلها عليه، فالتخفيض الممنوح وفقا للتعديل السابق الذكر الخاص بالحالة العائلية، زهيد جدا ولا يمكن في أي حال من الأحوال أن يغطي تلك الأعباء وبالأخص بالنسبة لذوي الدخل المتوسط والضعيف.

فالمشرع حدد في المادة:104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة هذا التخفيض النسبي بمبلغ أقصاه ألف وخمسمائة(1.500) د ج.ومنه فإن الضريبة على الدخل بالنسبة للأجراء وفقا لما نص عليها المشرع الجزائري، لا يمكن أن تحقق العدالة الضريبية بالنظر للضريبة على الدخل بالنسبة للفئات الأخرى من المكلفين إلا إذا تأسست على فكرة المساواة في تبادل الحقوق والواجبات، وأن تكون مشاركة كل مواطن في الأعباء العامة للدولة حسب قدرته الضريبية لأن العادلة الضريبية تتطلب فرض الضريبة على كافة مواطنيها على أن يتحمل كل واحد منهم العبء حسب قدرته التكلفية.فحصيلة الضرائب على الأجور إرتفعت بشكل محسوس مع تطبيق الشبكة الجديدة للأجور هذا مانستشفه من خلال مقارنة إحصائيات التحصيلات لسنتي 2007

[1] -الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم:82 المؤرخة في 31 ديسمبر 2007.

و2008 حيث نلاحظ أن قيمة الضريبة على الأجور المحصلة بالنسبة لسنة 2007 تجاوزت 121 مليار دينار بنسبة 20%، لكون أن النسب المئوية المطبقة بداية من جانفي 2008 على الفئات المتوسطة كما سبق وأن أشرنا له إرتفعت من 10 إلى 20 % ومن 20 إلى 30% بالإضافة إلى إرتفاع الأجور.[1] فكون الضريبة على الدخل الإجمالي يعتمد في لأساسها على تصريح المكلف، ومع غياب الوعي الضريبي لدى المكلفين وضعف كفاءة الإدارة الضريبية، فإن هذه الضريبة تواجه أشكالا حول مدى نجاعة تطبيقها.[2] فهي غير قادرة على الوصول إلى مجمل المداخيل المحققة مما يؤثر على عدالة هذه الضريبة.

ثانيا- إخضاع المهن الحرة للضريبة على الدخل.

بالنظر لما تمتاز به هذه الفئة من المكلفين بالضريبة من مستوى فكري معين ومكانة مرموقة داخل المجتَمع، أخضعها المشرع لنظام خاص تخضع بموجبه للضريبة، وبسط لها طريقة التصريح ولم يلزمها كباقي المكلفين بمسك الدفاتر التجارية لكون أن نشاطها في الأساس غير تجاري فهو مهني.

فأتعاب المحامي التي يتلقاها من زبونه يعود تاريخ تحديدها الرسمي إلى سنة 1971 وكذا بالنسبة للطبيب والموثق والمحضر القضائي والخبير المحاسب وجل هذه الفئة من المكلفين رغم وجود قوانين تحدد مقابل الخدمات التي يقدمونها، إلا أن أساس معاملاتهم والمبالغ التي يتلقونها من زبائنهم تتم عن طريق المفاهمة بين الوكيل والموكل أو مقدم الخدمة ومتلقيها .

صعوبة المراقبة تسمح بإمكانية التعامل خارج الإطار المحدد من قبل المشرع. إذ يمكن لمحام أن يتعاقد بألف دينار ويمكن له أن يتعاقد بمليار، أيضا لا يوجد في القوانين الجزائرية أية مادة تجبر المحامي على توثيق الأتعاب التي يتفق عليها مع الموكل، كل ما يوجد هو مجرد وصل إختياري التسليم. معنى هذا الكلام ببساطة، أن المحامي يمكن أن يقبض مليار من موكله في قضية عقارية ثم ينكر ذلك، ولا ضمانة للمواطن بإسترداد حقه الذي لا تثبته الوثائق، كما يمكن أن يترافع في قضية بمليار ثم يصرح أنه رافع فيها بمليون.[3] فتحديد ما يمكن أن يقبضه المحامي من زبونه يخضع لعدة إعتبارات نوع

[1] –Ministère des finances- direction générale des impôts bulletin:- vos impôts pour 2007- et- vos impôts pour 2008.

[2]- ناصر مراد- تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر- مرجع سابق- ص:183.

[3]- وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب- الدليل الجبائي للمهن الحرة – مديرية العلاقات العمومية و الاتصال – منشورات الساحل 2009 ص:35.

القضية (أحوال شخصية، جنائية، مدنية)، مسار القضية أي المدة التي يمكن أن تستغرقها إلى غاية الفصل فيها، حيثيات القضية...إلخ.

لكن المشكلة الأساسية هنا تكمن في كيفية تحديد مدلول المقدرة التكلفية للمكلف بالضريبة الذي تتحقق بموجبه العدالة في توزيع الأعباء على مواطني الدولة، الذي يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالته.[1] هذا المدلول لا يمكن أن يتحقق إلا إذا كان النظام الضريبي الذي يحكم هذه الفئة قد تم تحديده بناءا على مفهوم العدالة الذي تم تحديده بدوره وفقا لإيديولوجيات المجتمع وتقاليده، ووفقا لمعطيات حقيقية تعكس الواقع.

ما ذكر أعلاه بالنسبة لمهنة المحاماة، يمكن أن ينطبق على باقي المهن الحرة،الطبيب مثلا التسعيرة القانونية التي يتعامل بها، تعود إلى أكثر من 15 سنة، بقيت كذلك إلى غاية سنة 2007 أين تم تعديل التسعيرة المرجعية المعمول بها لدى صناديق التأمين الإجتماعية، بالرغم من ذلك فإن ما يتلقاه الطبيب يختلف من مهني إلى آخر ومن إختصاص لآخر، فحتى العمليات الجراحية تجرى في العيادات الخاصة بأسعار جزافية اتفاقية بين المريض وصاحب العيادة، دون أية وثيقة تثبت ما تم تسديده وتحدد التزامات الطرفين. نفس الشئ يقال بالنسبة للموثق الذي حددت حقوقه والتزاماته في سنة 2008 والمحضر القضائي في سنة 2009 بموجب المرسوم التنفيذي 78/09 المؤرخ في 11 فيفري 2009.[2] وخلاصة القول أن هذه الفئة من المكلفين تنشط وتحقق مدا خيل في ظل نعيم جبائي أقره المشرع بتمييز هذه الفئة من المكلفين عن غيرهم وتخصيصهم بنظام خاص.[3]

علما أن هذه الفئة تخضع للرسم على القيمة المضافة الذي يتطلب لنقل عبئه إستعمال الفوترة ومسك محاسبة تمكن الإدارة الجبائية من المراقبة الدقيقة للمحافظة على حقوق الخزينة العامة.

فمادام أن هذه الفئة من المكلفين يعتبرون من مقدمي الخدمات فإنهم يعدون في نظر القانون وسطاء بين المستهلك والإدارة الجبائية بخصوص الرسم على القيمة المضافة، فإنه يستوجب عليهم تسديد ما قبضوه من زبائنهم من مبالغ خاصة بهذا الرسم، لذا فاستثناء هذه الفئة من الخضوع لنظام التقدير الحقيقي سوف يؤدي إلى ضياع حقوق الخزينة.

[1]– د- حامد عبد المجيد دراز – د- محمد عمر أبو دوح - مبادئ المالية العامة الدار الجامعية 2006 الإسكندرية – مصر- ص: 2/3.
[2]-الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم:11 المؤرخة في 15 نوفمبر 2009.
[3]- المواد من 22 إلى 34 مكرر من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.

ثالثا- إخضاع المداخيل الفلاحية للضريبة الدخل.

تخضع للضريبة(على الدخل الإجمالي صنف المداخيل الفلاحية)الإيرادات المحققة من ممارسة نشاط فلاحي، وتربية الدواجن والمواشي، غير أنه لا يمكن اعتبار أنشطة تربية الدواجن والأرانب إيرادات فلاحيه إلا إذا توافرت فيها الشروط المنصوص عليها في المادة:35 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وهي:

1- أن تكون هذه الأنشطة ممارسة من طرف مزارع في مزرعته.

2- أن لا تكتسي هذه الأنشطة طابعا صناعيا.

ففي حالة عدم إستفاء هذين الشرطين ، تخضع هذه الأنشطة لأحكام المادة: 12 من نفس القانون وتعتبر أرباحا صناعية وتجارية هذا لا يعني أن كافة المداخل الفلاحية تخضع للضريبة على الدخل الإجمالي، فهناك من هذه المداخيل التي تعفى بصفة دائمة وأخرى معفاة بصفة مؤقتة.

الإعفاء الدائم: حسب ما ورد في نص المادة: 36 من قانون الضرائب المباشرة تعفى بصفة دائمة الإيرادات الناتجة عن زراعة الحبوب والبقول الجافة والتمور.

الإعفاء المؤقت: أعفى المشرع بصفة مؤقتة ولمدة 10 سنوات الإيرادات الناجمة عن الأنشطة الفلاحية وأنشطة تربية الحيوانات الممارسة في الأراضي المستصلحة حديثا وفي المناطق الجبلية وذلك ابتداء من تاريخ منحها وتاريخ بدء النشاط بها.

إذا حللنا بطريقة بسيطة محتوى المواد: 12، 35، و36 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة يمكننا أن نصل إلى نتيجة مفادها أن المشرع منح للفلاح إمكانية التملص من الضريبة بإستغلال الثغرات الواردة في المواد المذكورة ولا يساهم نهائيا في الأعباء العامة.

لوتفحصنا إحصائيات التحصيل لسنة 2007 نجد أن القطاع الفلاحي لا يساهم في ميزانية الدولة إلا بنسبة لا تتعدى واحد بالمائة لكنه يتلقي من الدولة أكثر من 13 بالمائة من مجموع إيرادات الدولة، التي توجه لتدعيم القطاع سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة .

فرغم هذا الإعفاء الكلي وحتى وان كان بطريقة غير مباشرة فان مساهمة هذا القطاع في تحسين القدرة الشرائية للمواطن لم تكن في المستوى المطلوب ، الذي من المفروض يعكس قيمة الإعفاء، حتى يكون المشرع قد حقق مبدأ العدالة، ويكون الإعفاء من الضريبة الممنوح لكل هذه المداخيل لمصلحة عامة، إلا أن إخضاع المداخيل الفلاحية للضريبة على الدخل لم يكن له أثر إيجابي في تحسين المردودية لهذه الضريبة، كون هذا

النشاط له خصوصيات يصعب على الإدارة الوصول لحقيقة المداخيل الواجبة الإخضاع.[1] حيث أننا نلاحظ من خلال إحصائيات التحصيل أن إستفادة القطاع من دعم الدولة أكثر من المردود الجبائي الناجم عن نشاط القطاع وأن الهدف المرجو من هذا الدعم لم يتحقق لكون القطاع لم يصل إلى حد الإكتفاء الذاتي في مجال الحبوب والبقول الجافة.

رابعا ـ الضريبة الجزافية الوحيدة (تحديد الدخل جزافيا).

إن فكرة العدالة رغم كونها مطلقة، إلا أنها يمكن أن تكون نسبية وفقا لأهداف الحياة المشتركة للمجتمع، في زمن معين وفي مكان محدد، لذلك نجد أن المشرع في هذا النظام المتعلق بتحديد الدخل الخاضع للضريبة وفقا للنظام الجزافي والذي اعتبر بمثابة عقد ملزم للطرفين لأنه أبرم بحرية وبصدق ويشكل مشروع بتحقق أركانه الأساسية.

وعليه فإنه لا يمكن أن يتملص المتعاقد من تنفيذ مضمون العقد(تأدية ما ترتب عليه من ضرائب) بحجة عدم تحقق الأرباح التي كان ينتظر تحققها بعد التعاقد.[2]

هذا هو رأى علماء القانون لكون أن التقدير الأولي للأرباح كان جزافيا، فيمكن أن يحقق المتعاقد مبالغ أكبر من المتفق عليها ويمكن أن تكون أقل وعليه فإن عدم تحقيق الأرباح لا يمكن أن تكون سببا في إلغاء العقد، هذا عكس ما يعتقده علماء الأخلاق وسبب أخذ علماء القانون بهذا الإتجاه هو سبب وجيه ومقبول، لأننا لو قبلنا ذلك كسبب لإلغاء العقد فإننا سوف نشجع محاولات التملص من الإلتزامات ونقضي على الثقة التي يجب أن تتوفر بين المتعاقدين، ونفتح الباب أمام دعاوى التحلل من الالتزامات ونضع القضاة أمام معضلات يصعب حلها.

لهذه الأسباب نجد أن المشرع الجبائي نص على شروط يستوجب توافرها لكي يتمكن المكلف أو الإدارة من العدول عن الاتفاق المبرم.

فالمكلف يمكن أن يثبت أن المبلغ المتفق عليه لم يتم تحقيقه وبالتالي فإن الضريبة الواجبة الدفع تصبح مجحفة في حقه وذلك بتقديم السجل الخاص بالمقبوضات والمدفوعات الواجب مسكه شريطة أن يكون قد إستعمل وفقا للإجراءات والشروط القانونية.

والإدارة الضريبية هي كذلك يمكن أن تتراجع عن ذلك الإتفاق من خلال إثبات أن المبلغ المتفق عليه كان أقل بأكثر من 30% من المحقق،[1] وذلك ببيانات ثابتة كالفواتير أو المقبوضات.

---

[1] فلاح محمد- مرجع سابق-ص: 41.

[2] -المواد: من 1 الى 3 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

وبهذا التوجه نحو فرض الضريبة وفقا للنظام الجزافي نكون قد غلبنا العدالة النسبية عن العدالة المطلقة التي ينادي بها الإتجاه الأخلاقي، لأننا إذا قبلنا بهذا الاتجاه فإننا سنعرض القضاء إلى الشلل.[2] وبالتالي فقدان الثقة به، ونضعه أمام مهمة يستحيل عليه تحقيقها، من جهة ومن جهة ثانية فإن عناية الفرد الشديدة بمصالحه سوف تجعله يبذل قصارى جهده للتحلل من التزاماته.

لذا نجد أن المشرع الجبائي ومحاولة منه الإقتراب من قواعد الأخلاق، لجأ لوضع حد للغبن الذي يمكن أن يمس المكلف بإعتباره الطرف الضعيف في العلاقة، فمنحه الحق في أن يؤسس لنفسه دليلا ضد الإدارة من خلال الإثبات بسجلاته التجارية، وأوجب على الإدارة بإعتبارها الطرف الأقوى أن تثبت بأدلة قاطعة بأن ما تم تقديره أقل بأكثر من 30% مما يمكن أن يكون عليه رقم أعمال المكلف، وما دون ذلك لا يمكن أخذه بعين الإعتبار.

هذه تعد خطوة إيجابية من علماء القانون للتقرب أكثر من علماء الأخلاق ومنح كل ذى حق حقه، غير أنه لا يمكن أن يتحقق ذلك إلا من خلال نصوص دقيقة وواضحة يبين فيها دور كل فرد في المجتمع.

فالحياة تتطلب وجود سلطة تقدم الخدمات وتطلب بما يقابلها، شريطة أن يكون ذلك في حدود مبدأ العدالة ، الذي يتطلب التوزيع العادل للأعباء بين أفراد المجتمع والعمل على إحترام القانون وتطبيقه على الجميع.

القانون الجبائي منح لهذه الفئة من المكلفين كيفية إثبات رقم أعمالها المحقق في حالة تعسف الإدارة هذا نظريا أما من الناحية العملية فإننا نلاحظ عكس ذلك، فصغار التجار في الجزائر يصعب عليهم جدا إثبات ما حقق من رقم أعمال لأسباب عدة نذكر أهمها: عدم التعامل بالفواتير من قبل جل تجار الجملة،[3] التسديدات لا تكون بالصكوك وتكون في الغالب نقدا، لكون أن المؤسسات البنكية لا تلعب دورها، المتعاملين ليست لديهم ثقة في الشيك هذا راجع لنقصان الوعي ،التوعية وضعف المستوى الثقافي.

---

[1] – المادة:282 مكرر 2 من قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة الجزائري.

[2] – القاضي فتحي الجواري – القانون والأخلاق – مقال منشور بمجلة التآخي 27 يونيو 2005 الصفحة الرئيسية – الموقع :www.taakhinews.org تاريخ الزيارة 2007/07/27.

[3]– هذا ما أدى بالمشرع الجزائري الى تعديل سقف الخضوع للنظام الجزافي ، حيث قام برفعه من 5000.000 د.ج الى 10.000.000 د.ج بموجب المادة:3 من القانون رقم:11/11 المؤرخ في 18 جويلية 2011 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2011.الجريدة الرسمية رقم:2011/40 المؤرخة في 20 /2011/07.

هذه الأسباب وغيرها هي التي تقف عائقا أمام تحقيق مبدأ تحمل العبء الضريبي بالتساوي كل حسب قدرته التكلفية (دخل متساوي ضريبة متساوية).

فالتعديل الوارد في المادة:39 من القانون 06 /24 المؤرخ في 26 ديسمبر 2006 المتضمن قانون المالية لسنة 2007، رغم أن هدفه الأساسي هو تبسيط الإجراءات وتوحيد الضرائب والرسوم التي كان يخضع لها الأشخاص الطبيعية الخاضعة لنظام التقدير الجزافي.

إلا أن ما جاء به المشرع الجزائري في هذا التعديل لا يحقق مبدأ العدالة الضريبية بحيث أننا نجده قد أقر فرض الضرائب على رقم الأعمال وليس على الدخل، بالإضافة إلى أنه تناسى نهائيا الوضعية الاجتماعية للمكلفين بالضريبة وتراجع عن تطبيق الضريبة التصاعدية بالنسبة لهذه الفئة، وأخضعها إلى معدل واحد مهما كان رقم الأعمال المحقق بالنسبة لمقدمي الخدمات وكذلك بالنسبة لممارسي نشاط الشراء بقصد البيع.

وخير مثال نورده في هذا الشأن يتعلق بنشاط الخبازين، فالمكلف الذي يتعدى رقم أعماله سقف الخضوع للضريبة الجزافية الوحيدة فهو لا يخضع لهذا النظام ويخضع في تقدير الضريبة الواجبة الدفع لنظام الربح الحقيقي أين يستفيد من خصم أعباء الإستغلال بالإضافة لإستفادته من التخفيضات الممنوحة لممارسي هذا النشاط. فعند إجراء عملية حسابية بسيطة بين شخصين يمارسون نفس النشاط وخاضعين لنظامين مختلفين فإننا نجد أن الشخص الذي يحقق رقم أعمال ستة ملايين دينار جزائري عبئه الضريبي أقل من الذي يحقق رقم الأعمال 3.000.000 دينار جزائري.

لكون أن الأول يخضع لنسبة 2% (الرسم على النشاط المهني) محسوبة على رقم الأعمال ويخضع للضريبة على الدخل الإجمالي بالنسبة للربح المحقق، مع استفادته من تخفيض 35% من الضريبة الواجبة التسديد، والأمثلة كثيرة وكثيرة جدا في هذا المجال.

الفرع الثاني:

هيمنة الإقتصاد الموازي على الرسمي.

إن الأزمة الاقتصادية التي شاهدتها الجزائر منذ النصف الثاني من القرن العشرين، أدت إلى تدهور اقتصادي واضح نتج عنه عجزا في تلبية المطالب الاجتماعية المتصاعدة باستمرار جراء الزيادة السكانية وتفكك الآلة الإنتاجية، التي أصبحت هي الأخرى عاجزة عن استقبال يد عاملة جديدة ومضطرة بتسريح العمال الأصليين، هذا من أهم الأسباب التي أدت إلى التوجه نحو نظام اقتصادي جديد قصد التخفيف من النتائج الوخيمة للأزمة.

إلا أن هذا الإختيار جاء حتميا وبدون دراسات مسبقة فهو قرار ظرفي لحل مشاكل مطروحة، ترتبت عن هذا القرار نتائج سلبية من بينها تفاقم الاقتصاد الموازي الذي وجد أرضية خصبة للانتشار والتوسع، الشيء الذي أثر سلبا على الاقتصاد الرسمي ونتج عنه إحساس بعدم عدالة النظام المسير للاقتصاد ككل والنظام الضريبي على وجه الخصوص لان الخضوع للضريبة كان بالنسبة للذي يمارسون بصفة رسمية ومحصين من طرف المصالح الجبائية.

هذا ما سوف نحاول أن نشرحه في هذا الفرع بالتعرض اولا الى مفهوم الإقتصاد الموازي ثم الى أسباب انتشاره في الجزائر.

أولا: يقصد به اصطلاحا اقتصاد الظل أو الموازي أو المستتر والذي يعد شيئا واحدا كافة الأنشطة الإقتصادي التي يمارسها الأفراد أو الشركات ولا يمكن إحصاؤها بشكل أو بآخر ولا تعرف الحكومة قيمتها الحقيقية التي تدخل في حسابات الدخل القومي ولا تخضع للنظام الضريبي ولا للنظام الإداري والتنظيمي.

ويمكن تعريف الإقتصاد الموازي على أنه مجموعة من النشاطات اللاشرعية تنشأ على هامش الإقتصاد الرسمي، تمارس من طرف أفراد أو جماعات محترفة في الميدان، هدفها الأساسي البحث عن الربح السهل، التهرب من الضرائب ومن المراقبة.[1]

هذه النشاطات تشمل أعمال نظيفة لا تتعارض مع الأعراف والمبادئ والقيم الموروثة مثل الأعمال المنزلية كالخياطة والحياكة والصيانة الخفيفة، وكذا كافة الأشغال التي يقوم بها أصحاب المنشآت والمقاولات الصغيرة لصالح غيرهم من المواطنين مقابل أجرة دون أن يتم قيدهم في السجل التجاري. إلى جانب هذه الأنشطة هناك أنشطة غير مشروعة كالإتجار بالسلع المهربة، لعب القمار، المخدرات وغيرها من الأنشطة التي يسعى من خلالها ممارسيها إلى الكسب بالطرق الغير مشروعة والتهرب من الضرائب.

فتنوع وتعدد هذه النشاطات تقودنا إلى محاولة إعطاء تعريف شامل لهذا الإقتصاد كما تعرض له المجلس الوطني الإقتصادي والإجتماعي في تقريره المقدم في هذا الشأن لسنة 2004 .[2]

[1]– أ- بو دلال علي- مرجع سابق – ص:3.

– أيضا: ماجدة تامر –إقتصاد الظل ظاهرة من ظواهر التخلف في البلدان النامية – مقال نشر في موقع الحوار المتمدن – العدد1195 بتاريخ 2005/05/12.

[2] – conseil national économique et social- commission « relations de travail » rapport sur le secteur informel : illusions et réalités 2004.

يقصد بالإقتصاد الموازي مجمل النشاطات الخاصة بالإنتاج والمبادلة للمواد والخدمات التي تفلت كليا أو جزئيا من تطبيق القوانين والقواعد، التجارية، الضريبية، الاجتماعية والتي لا تكون مسجلة إحصائيا ومحاسبيا.

ولقد أظهرت دراسات أجراها صندوق النقد الدولي بأن هذا النوع من الإقتصاد تزداد معدلاته في الدول النامية بحيث تتراوح بعضها حسب نتائج الدراسات التي تمت في الفترة ما بين 2000/1998 بين 35 إلى 44%.[1]

كما أثبتت هذه الدراسة أن أسباب ارتفاع هذه المعدلات تعود إلى:

- الأنظمة الضريبية غير العادلة: تدفع بالأفراد والمنشآت إلى البحث عن السبل والطرق التي تستعملها للتهرب من الضرائب وتزوير حساباتها.

- الأنظمة السياسية غير العادلة: تخلق أنظمة اقتصادية واجتماعية غير عادلة، لأن السياسة العامة تتحقق بواسطة السياسة المالية التي تهدف في أساسها إلى تحقيق العدالة الإجتماعية عن طريق تكييف أدواتها وتعمل كذلك على إستقرار الإقتصاد. [2] فإذا أستعملت هذه الأدوات في غير محلها فسوف تولد وبدون شك نظام غير عادل.

- إرتفاع نسبة مساهمة الأفراد في الضمان والتأمينات الإجتماعية: تدفع بالتعامل بالطرق غير الرسمية.

- مستوى الأجور لا تتناسب مع مستوى المعيشة، وأنظمة التوظيف التي تفتقر إلى العدالة قد تشجع الأفراد الذين يقع عليهم الظلم على الإنحراف وعدم الإخلاص في العمل مما يؤثر سلبا على المجتمع والدولة من جميع النواحي.

- تعقد الإجراءات الإدارية والقضائية وإنتشار البيروقراطية في مختلف المؤسسات والهيئات الحكومية، تدفع بالأفراد إلى إيجاد الحلول اللازمة لتجاوز ذلك.

- إرتفاع نسبة البطالة وبالأخص عدم تناسب توفير العمل مع خريجي المؤسسات التعليمية بجميع مستوياتها.

- إنتشار الفساد الإداري والمالي يؤثر على الإقتصاد الرسمي ويؤدي إلى إستبداله بإقتصاد موازي.

---

[1] - منشورات صندوق النقد الدولي- سلسلة قضايا اقتصادية'(الاقتصاد الخفي) العدد30-ص:2.

[2] - مسعود درواسي – مرجع سابق- ص: 77.

ثانيا:أما أسباب إنتشار وتوسع هذا النوع من الإقتصاد في الجزائرفهي تعود إلى الإنتقال غير المنظم نحو إقتصاد السوق وإزالة الإحتكار على التجارة الخارجية وتفكيك القطاع العمومي والتقليص الحاد لإستثمارات الدولة، وتردي الأوضاع الأمنية.. كلها عوامل ساهمت في نمو هذا الإقتصاد على حساب الإقتصاد الحقيقي، هذا في غياب خطط تنموية فعالة لإحتواء مخلفات الإنتقال من نظام إقتصادي موجه إلى نظام إقتصادي حر، وللإيضاح أكثر نتعرض للمراحل التي مر بها الإقتصاد الجزائري وهي:

الأولى هي مرحلة إنفجار الأزمة،الثانية مرحلة الإصلاحات الإقتصادية وأخيرا مرحلة تنفيذ برنامج التعديل الهيكلي على النشاط الإقتصادي.

المرحلة الأولى: تميزت بالتغيرات الإقتصادية والمالية، وآثارها السلبية على فعاليات النظام الجبائي الجزائري الذي يعتمد على الجباية البترولية والمحروقات كمصدر أساسي لتمويل ميزانية الدولة، التي عرفت إنخفاضا محسوسا نتيجة تذبذب أسعارالمحروقات سنة 1986[1] .. الأمر الذي أدى إلى إنخفاض الأستثمارات العمومية ومنه إنخفاض مناصب الشغل الجديدة وهو ما أدى الى إرتفاع معدل التضخم بمعدلات قياسية مع معدل البطالة، وتدهورت القدرة الشرائية للمواطنين[2]..

المرحلة الثانية: تميزت هي الأخرى بتأزم الوضع حيث تم الخروج من نظام إقتصادي لدخول نظام إقتصادي آخر دون تحضير الآليات اللازمة وبالأخص القانونية منها، الشيء الذي أدى إلى إنتشار الفساد الإداري وتهريب رؤوس الأموال إلى الخارج، بالإضافة إلى فشل نمط برنامج التنمية وزيادة حدة البطالة.

المرحلة الثالثة: الأوضاع السالفة الذكر دفعت بالجزائر إلى التوقيع على الاتفاق مع صندوق النقد الدولي لتنفيذ برنامج للتعديل الهيكلي لحل الأزمة التي تعاني منها ، الآثار والنتائج السلبية المترتبة عن تطبيق هذا البرنامج إنعكست بطريقة مباشرة على القدرة الشرائية للمواطن الذي وجد نفسه أمام مصير مجهول حتم عليه إيجاد طريقة تمكنه من مواجهة متطلبات معيشية، ومن جهة ثانية نجد أن الدولة وجدت نفسها في نفس الموقع بحيث تحتم عليها إتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسين الوضعية الإقتصادية.

---

[1]– أ- خلاص رضا- مرجع سابق- ص:6.

[2]– لخضر عزي- محمد اليعقوبي- السعيد فكرون – وجهة نظر أثار برنامج التعديل الهيكلي على النشاط الاقتصادي الجزائر مقال منشور في موقع الطريق – http :www.iraqcp.org تاريخ الزيارة 2007/11/14.

– أيضا: د. عبد الحق بو عتروس – الانعكاسات الاجتماعية لبرامج الإصلاح الاقتصادي في البلاد العربية – حالة الجزائر – مجلة علوم إنسانية – العدد:2007/33.

فمن هذا المنطلق يمكن القول أن الاقتصاد الموازي وجد أرضية خصبة مكنته من اكتساب شهرته وتنظيمه الخاص به من خلال قنواته المباشرة والغير مباشرة (المستوردين المنتجين، مهربي البضائع بجميع أنواعها، والأسواق غير الشرعية)، وكذا مشجعي هذا النشاط في الأجهزة الإدارية والمالية.

الشيء الذي أدى وبدون شك كما ورد في تقرير المجلس الوطني الإقتصادي والإجتماعي السابق ذكره إلى المساس بالمبادئ الوطنية للتضامن الإجتماعي وبالأخص في الميدان الجبائي حيث أدى ذلك إلى الإخلال بمبدأ العدالة الضريبية .

ومن النتائج السلبية المترتبة الإقتصاد الخفي، الآثار الوخيمة لهذا النوع من الأنشطة وبالأخص منها:

- إضعاف هيبة الدولة وتشجيع التهرب من القانون.

- إنتشار الفساد الإداري وبالأخص في النظام المصرفي.

- إضعاف الثقة في السوق المالية المحلية.

- عدم المساهمة في المجهود الجبائي يحرم الخزينة العمومية من موارد هامة ويحرف قواعد المنافسة النزيهة بين المتعاملين الإقتصاديين..[1]

و هو ما أدى إلى إفشال كل المجهودات التي تقوم بها الدولة في ميدان تشجيع الاستثمار الداخلي أو الأجنبي، فتحقيق تنمية متزنة ومتواصلة يتطلب بالضرورة تبني إستراتيجية شاملة لحل مشكلة الإقتصاد الخفي، والتي تقتضي كما سبق وأن تطرقنا له تدخل ومساعدة مجمل القطاعات السلطات العمومية والجمعيات فالإصلاح لابد أن يكون شاملا متكاملا ويتم بالتوازي في جميع القطاعات ذات الصلة بالإقتصاد.

بحيث تعمل هذه القطاعات بشكل منظومي متناسق ومتزامن من أجل هدف رئيسي لتنجح معا في تحقيقه..[2]

---

[1] – أ- بودلال علي- مشكلة الإقتصاد الخفي في الجزائر:الأسباب و الحلول- جامعة تلمسان- مجلة علوم إنسانية – العدد2008/37 ص:12 .

[2] – أ- عمراني كربوسة- الحكم الراشد و مستقبل التنمية المستدامة في الجزائر- مقال مقدم أثناء ملتقى ديسمبر 2008 بجامعة الشلف منشور بموقع الجامعة- www.univ-chlef.dz تاريخ الزيارة 2011/06/06.

الفرع الثالث:

تنامي ظاهرة نقل العبء الضريبي.

يتولى القانون الخاص بكل ضريبة تعيين الأشخاص الخاضعين، بحيث يخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية كل من يزاول العمل التجاري والصناعي، وتفرض الضريبة على الأجور على كل من يتقاضى أجرا أو مرتبا، أو علاوات أو مكافآت..إلخ ويخضع للضريبة على الدخل كل من يحقق دخلا .

وهكذا نجد أن القانون حدد لنا الأشخاص المكلفين بأداء الضريبة ،إلا انه من الطبيعي أن يقوم هذا الشخص المكلف بدفع الضريبة المفروضة عليه إلى خزينة الدولة بمحاولة التخلص من هذه الضريبة وإلقاء عبئها على شخص آخر، فإذا ما نجح في ذلك فإن هذا الشخص الآخر سيحاول بدوره إلقائها على شخص آخر وهكذا إلى أن يستقر عبء الضريبة في نهاية المطاف على شخص ما، لكونه لا يستطيع نقل عبئها.

فإذا تحمل المكلف القانوني نهائيا قيمة الضريبة ولم يتمكن من نقل عبئها لشخص آخر، فان هذه الظاهرة تعرف بالإستقرار المباشر للضريبة، هذه الظاهرة لا تثير أية صعوبة لان أثار الضريبة هنا تؤدي إلى تقليص الدخل الحقيقي لمن يدفعها.

أما إذا تمكن المكلف القانوني من نقل عبء الضريبة إلى شخص آخر، فان هذه الظاهرة تسمى بالاستقرار غير المباشر للعبء الضريبي، وهذه الظاهرة تثير العديد من الصعوبات[1] ..

نذكر منها تحديد المكلف القانوني الذي يقوم بدفعها للخزينة، ومتحمل العبء الضريبي الذي يتأثر دخله بصفة فعلية مما دفعه من دين ضريبي، لكون أن نقل العبء الضريبي يكون ممكنا بالنسبة لبعض الضرائب فقط، كضريبة المبيعات وضرائب الاستهلاك كالضريبة على القيمة المضافة التي تعتبر من ضرائب الإنفاق.

وما يدفع المكلف إلى هذا التصرف هو إحساسه بثقل عبئها وبالأخص عندما يكون مكلفا بالعديد من الضرائب أو عندما تكون معدلات هذه الضرائب مرتفعة، فهذا يؤدي به إلى السعي بشتى الطرق للتخلص من هذا العبء وبنقله إلى غيره، سواء بالطرق القانونية المسموحة أو بمخالفة القانون.

[1]ـ محمد عباس محرزي – مرجع سابق- ص 167.

1/ التخلص من العبء الضريبي دون مخالفة القانون:[1]

تمثل الضريبة عبئا على المكلف بها، يدفعه إلى محاولة التخلص منها إما بنقل عبئها إلى شخص آخر أو التخلص منها بصورة جزئية أو كلية بإستعمال كل الوسائل.

تتم عملية التخلص من الضريبة بالطرق القانونية عندما يقوم المكلف باستغلال ثغرات التشريع للعمل على تجنب الوقوع في وعاء الضريبة، أو نقل عبئها إلى شخص آخر.

هذه الطريقة لا تعد مخالفة للقانون لكون أن المكلف عمل على عدم تحقق الواقعة المنشئة للضريبة. فالتخلص من الضريبة بهذه الطريقة هو تخلص مشروع ناتج عن إستفادة المكلف من بعض الثغرات الموجودة في التشريع الضريبي.[2]

فالقانون حدد الشخص المكلف بأداء الضريبة،إلا انه من الطبيعي أن يقوم المكلف بمحاولة التخلص منها وإلقاء عبئها على شخص آخر، فإذا ما نجح في ذلك فان هذا الشخص الآخر بدوره سيحاول إلقائها على شخص آخر، وهكذا إلى أن يستقر عبئها على شخص لا يستطيع نقل ولو جزء منها.[3]

فعملية نقل العبء الضريبي عملية طبيعية تتخد نتيجة لتفاعل عوامل اقتصادية متعددة لا دخل لإرادة المشرع الضريبي فيها.

فطالما أن المكلف القانوني استطاع التخلص من هذا العبء الضريبي ونقله إلى المكلف الفعلي الذي سوف يدفع الضريبة للخزينة أو يطالب بدفعها في حالة تقاعسه، لم يقم بمخالفة القانون، فبالرغم من أنه سيء النية إلا أنه لا يمكن فرض أية عقوبة عليه، ولا يكون أمام المشرع إلا سد الثغرات التي يمكن أن يستغلها لغرض التخلص من العبء.

---

[1]– ناصر مراد – التهرب و الغش الضريبي في الجزائر– قرطبة للنشر و التوزيع-الجزائر– 2004 ص:7.
– أيضا: محمد دويدار– دراسات في الإقتصاد المالي – منشأة المعارف – مصر– بدون تاريخ– ص:203.
– أيضا: علي مقلد – مدخل إلى علم الضرائب– دار المنشورات الحقوقية– بيروت– لبنان– 1980 ص:78.

[2]– د– صالح حسن كاظم– مكافحة التهرب الضريبي ضرورة ملحة في الحد من الفساد – قسم البحوث والدراسات – دائرة الشؤون القانونية– العراق– ص:11.

[3]– د. حامد عبد المجيد درار – د.المرسي السيد حجازي – د.محمد عمر حماد – النظم الضريبية – دراسة مقارنة الدار الجامعية –طبعة 2004 ص90.

2/ التخلص من العبء الضريبي بمخالفة القانون:

يفترض أن تتحقق الواقعة المنشئة للضريبة بتحقق شروطها، إلا إن المكلف يعمل على التخلص من هذا العبء بنقله إلى غيره بمخالفة القانون ، فالمكلف القانوني هنا يستعمل طرق احتيالية وتدليسية بقصد التخلص من عبء الضريبة،[1] فالتخلص مقصود من طرف المكلفين وذلك عن طريق مخالفتهم عمدا لأحكام القانون الجبائي قصدا منهم عدم دفع الضرائب المستحقة عليهم، إما بالإمتناع عن تقديم أي تصريح، أو بتقديم تصريح كاذب، أو إعداد قيود محاسبة مزيفة.[2] كلجوء المكلف إلى المتعاقدين معه من الباطن الوهميين أو استعماله للفواتير الوهمية قصد خصم جزء من القيمة الضريبية الواجبة التسديد...إلخ من الطرق المستعملة .

في هذه الحالة يستوجب على المشرع لكي يحقق العدالة في توزيع العبء الضريبي أن يركز توجهه على سد الثغرات القانونية الملحوظة وتدارك النقص الذي يمكن أن يستغل من طرف المكلفين سيئ النية، بتدعيم الرقابة اللاحقة لتصريحات المكلفين وفي الوقت المناسب.

فالتخلص من الضريبة بهذه الطريقة يعد من الأفعال المعاقب عليها قانونا، ويرتب في خانة الغش الضريبي سواء كان التخلص من العبء كليا أو جزئيا، فرغم وجود النصوص القانونية التي تعاقب هذه الفئة، إلا أن هذه الظاهرة في تنامي مستمر، ويرجع ذلك لعدة أسباب نذكر أهمها:

العقوبات الجبائية والقضائية لم تحقق الهدف المرجو منها.

القانون الجبائي لم يتطرق لحالات العود وتشديد العقوبات المترتبة بالنسبة لهذه الفئة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة.

إنتشار البطالة وضعف القدرة الشرائية للمواطن من أهم الدوافع.

إنتشار وتوسع الفساد في العديد من القطاعات التي لها علاقة بمحاربة هذه الظاهرة المضرة بالإقتصاد الوطني.

---

[1]- عادل أحمد حشيش- مقدمة في الإقتصاد العام-دار الجامعة الجديدة للنشر- الإسكندرية مصر.بدون تاريخنشر-ص:199.

- أيضا :عادل فليح العلي- المالية العامة و التشريع الضريبي-دار الراية للنشر و التوزيع عمان الأردن-2007-ص:123.

[2]- د- صالح حسن كاظم- مرجع سابق- ص: 11.

خلاصة الفصل الأول:

لإختيار نظام ضريبي تترتب عنه معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالته ، يتطلب أن يصدر ذلك النظام عن سلطة تشريعية تولت مهامها بطريقة ديمقراطية ومشروعة.

اعتبرنا خلال تحليلنا لهذه النقطة أن السلطة شرعية باعتبار الفائز في الانتخابات هو من نال أكبر عدد ممكن من الأصوات المعبر عنها، إلا أن حقيقة الأمر تختلف بخصوص الدعم الشعبي لهذه السلطة، لكون أن المشاركة في الإستحقاقات التي ركزنا عليها(الإنخابات التشريعية 2007) تمثل ثلث الوعاء الإنتخابي فقط، لذا اعتبرنا هذه السلطة فعلية وأن القوانين التي تصدر عنها لا يمكن أن تلقي الدعم الشعبي اللازم ولا القبول الذي يترتب عنه التطبيق السليم للقوانين، لذلك كانت التشريعات التي تصدر عن هذه السلطة عرضة للتغيير والتعديل المستمر، الأمر الذي أدى إلى صدور نصوص إرتجالية ترتب عنها تهرب ضريبي لا مثيل له.

فالنظام الضريبي المختار من طرف المشرع الجزائري تميز بإحتوائه على ضرائب متعددة وأوعية ضريبية متنوعة ،إلا أنه كان نتاج ظروف مختلفة مرت بها الدولة الجزائرية كما رأينا وأن الإصلاح الذي قام به المشرع الجزائري لم يكن متوازيا مع مختلف القطاعات التي لها علاقة بالإقتصاد ولم يكن متكاملا، لذلك أثبتت نتائج تطبيق هذا النظام بروز تعديلات كثيرة أستغلت للتهرب من الضريبة وظهرت كذلك تناقضات بين ما يجب أن يتحقق فعلا وما تحقق.

إن هذا النظام تميز كذلك بهيمنة الضرائب غير المباشرة التي لم تحقق أهدافها نتيجة ضعف الإدارة وعدم كفائة أعوانها من جهة ومن جهة ثانية عدم تماشي الإصلاحات التي قامت بها السلطة في مختلف الميادين الإقتصادية والتجارية مع الإصلاحات الجبائية. الأمر الذي أدى إلى هيمنة الإقتصاد الموازي على الرسمي وإنتشار عملية نقل العبء الضريبي سواء بالطرق المشروعة أو بمخالفة القانون، هذا الفشل في تحقيق أهداف السياسة الجبائية كان نتيجة الإنتقال غير المنظم نحو إقتصاد السوق الذي تولد عنه توزيع غير عادل للعبء الضريبي وإحساس لدى المكلفين بعدم عدالة النظام الذي دفعهم إلى التخلص من العبء المفروض عليهم بأية طريقة.

الفصـل الثانــي

العدالة بواسطة الضريبة

كما سبق وأن أشرنا له في الفصل الأول تعتبر الضريبة سلاح ذو حدين، من جهة تعتمد عليها الدولة بصورة رئيسية للقيام بوظائفها وتغطية نفقاتها، وفي من جهة ثانية تشكل عبئا ثقيلا على المكلف بحيث يستوجب على الدولة مراعاة ظروفه وأحواله المالية والاجتماعية، بالإضافة إلى التقيد بقواعد أساسية أثناء فرضها للضرائب حتى تتمكن من التوفيق بين هاتين المصلحتين المتعارضتين.

فالأخصائيون عند اختيارهم للنظام الضريبي المراد تطبيقه أو الإصلاح المزمع القيام به، يبحثون في غالب الأحيان عن نظام يضمن تحقيق مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي، ويتكفل بزيادة كفاءة الاقتصاد ونشاطه، ومن جهة ثانية إمكانية امتلاك قاعدة شعبية،عن طريق رضا المكلفين بالضريبة، ومن جهة ثالثة يقتنع به السياسيون حسب توجهاتهم ووعودهم الانتخابية وبرامجهم الاقتصادية.

فالفكر المالي التقليدي أورد بعضا من هذه القواعد وتبناها الفكر المالي الحديث في شكل نظريات تعالج الأعباء الضريبية، بحيث تعلق أهميتها على مدى مراعاتها لظروف المكلف، ومبادئ العدالة في التوزيع، لذا نجد أن ، لذا نجد أن الفكر المالي الحديث يقوم على ضرورة دخل الدولة في الحياة الاقتصادية لتحقيق مصالح عامة فهي بذلك تسعى إلى:

- تحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي.
- تحقيق التشغيل الكامل.
- إصلاح التوزيع السيء للمداخيل والثروات.

وأهم قواعد توزيع العبء الضريبي هي قاعدة العدالة الضريبية التي تعد المؤشر الأول لسلامة النظام الضريبي المختار هذا نظريا، أما من الناحية العملية فإنه من الصعب جدا إيجاد نظام ضريبي يوازن بين كل متطلبات العدالة، فغالبا ما يتأثر الاختيار بالقرارات السياسية التي تعمل على تغليب الكفاءة الاقتصادية على العدالة الضريبية أو

العكس.فالهدف الذي يتوخاه النظام الضريبي يختلف تبعا لاختلاف توجيهات الدولة السياسية، الاقتصادية والاجتماعية.[1]

فالدولة بواسطة هذه الأداة أصبح بإمكانها التدخل لتقليص اللامساواة الاجتماعية والاقتصادية الناجمة عن المساهمة في العملية الاقتصادية والتي تتميز بالتفاوت الشديد فيما بين الدخول والفئات الاجتماعية، عبر إعادة توزيع المداخيل.[1] بحيث يتم ذلك بوضع آليات لتصحيح اللامساواة الفردية بواسطة الضريبة، والفقه الحديث مملوء بمثل هذه التجارب وأهمها:

- أعمال التصاعدية في مجال الضرائب المباشرة.
- أعمال الانتقائية في مجال الضرائب غير المباشرة.
- الإعفاءات بكل أنواعها.
- دور الإيرادات العامة من الناحية الاجتماعية والاقتصادية.

هذا ما سوف نتطرق له في هذا الفصل الذي قسمناه إلى مبحثين نتناول في الأول منه عدالة توزيع العبء الضريبي، والذي قسمناه بدوره إلى مطلبين نتناول في الأول فكرة التصاعد وأعمال الانتقائية كمعاملة ضريبية عادلة وفي الثاني العمومية والعدالة الضريبية. أما المبحث الثاني فإننا خصصناه لتناول الاستخدام الوظيفي للضريبة والذي قسمناه بدوره إلى مطلبين الأول تعرضنا فيه لدور النظام الضريبي في تحقيق النمو الاقتصادي والثاني خصصناه لدور النظام الضريبي في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

[1]– د- عبد الحميد محمود البعلي- مرجع سابق- ص: 18.

[1]– د- رفعت المحجوب –إعادة توزيع الدخل القومي من خلال السياسة المالية–دار النهضة العربية–القاهرة طبعة: 1967–ص: 13.

- أيضا: Luc SARDJ- finance publique-édition –DALLOZ-Paris-1995.

- أيضا: Med COSSANTINI et Nadji BACCOUCHE- O.P. CT -Page: 39.

د- رفعت المحجوب- الضريبة والعدالة الضريبية الاجتماعية – مرجع سابق – ص: 4.

المبحث الأول

عدالــة توزيع العبء الضريبـــي

إن موضوع العدالة كما سبق وأن اشرنا إليه يجعلنا نتطرق إلى التمييز بين العدالة كهدف من أهداف الضريبة والعدالة كركن من أركانها، فالعدالة كهدف تعني أن تكون وظيفة الضريبة في الميدان الاقتصادي والاجتماعي أداة لأحداث تعديل في توزيع الدخل والثروة بين الأفراد وطبقات المجتمع، ورأينا أن الضريبة تحدد بناءا على القدرة التكلفية للمكلف وليس على الخدمات المقدمة له من طرف الدولة، وأن الوعاء الضريبي يحدده المشرع بناءا على تلك المعطيات, بحيث يقوم بتوزيع العبء الضريبي على المكلفين بإتباع تقنيات جبائية معينة تخص كل وعاء ضريبي على حدى، فبالنسبة للضرائب المباشرة تستعمل طريقة تقسيم المداخيل إلى شرائح للدخل بحيث تفرض الضريبة بنسب تصاعدية على كل شريحة، تتصاعد هذه النسب بتصاعد الدخل، وبالنسبة للضرائب غير المباشرة تستعمل طريقة الانتقاء سواء تعلق الأمر بالمواد أو الخدمات فقياس العبء الضريبي تعتريه مشاكل عدة منها مشكلة تحديد المكلف الفعلي للضرائب، ومشكلة معيار القدرة التكلفية لأنها الأساس لتحقيق العدالة الضريبية.

بالإضافة إلى أن المشرع يعمل على إعفاء مواد أو خدمات لأغراض اجتماعية في أساسها أو اقتصادية يهدف من ورائها تحقيق أهداف اجتماعية. أما العدالة كركن من أركان الضريبة فهي تعني مساهمة جميع رعايا الدولة في تمويل النفقات العمومية كل حسب قدرته التكلفية.

وعلى هذا الأساس سوف نتعرض تحت هذا العنوان للتقنيات الضريبية في توزيع العبء الضريبي الذي نتناول فيه: مدى عدالة أعمال التصاعدية في مجال الضرائب المباشرة، ومدى عدالة أعمال الانتقائية في مجال الضرائب غير المباشرة حسب ما أقره المشرع الجزائري في المطلب الأول ونتناول في المطلب الثاني العمومية والعدالة الضريبية.

المطلـب الأول

فكرة التصاعد وإعمال الانتقائية كمعاملة ضريبية عادلة.

لقد تطورت النظرة إلى دور الضريبة بتطور دور الدولة واعتمادها في أغلب دول العالم على هذه الأداة لتمويل نفقاتها العامة. فأصبحت الضريبة الأداة الرئيسية في السياسة المالية والاقتصادية، بحيث أنها تحولت من هدفها التمويلي إلى وسيلة فعالة تستخدم في تحقيق أهداف المجتمع، الاقتصادية والاجتماعية

لذلك لا يمكن اعتبار التفريق والتدرج في أسعار الضريبة خروجا عن قواعد العدالة الضريبية التي تعني عمومية المقدار لجميع الأوعية الضريبية، وبعبارة أخرى فان عمومية الضريبة لا تعني عمومية السعر، وسعر الضريبة في التشريعات المالية الحديثة يتمثل في نسبة مئوية من وعاء الضريبة، وقد تكون نسبة الضريبة إلى وعائها واحدة وثابتة وقد تكون متغيرة.

وتسمى في هذه الحالة الضريبة النسبية، وقد تتغير نسبة الضريبة تبعا لتغير قيمة الوعاء، فتزداد بزيادته وتنقص بنقصانه، وتسمى في هذه الحالة الضريبة التصاعدية.[1] فلكي نتعرف بأي الآليتين تتحقق العدالة الضريبية، يستوجب علينا أن نتعرض إلى تعريفهما، وتبيان مزايا وعيوب كل واحدة منها على حدى وموقف المشرع الجزائري منهما.

1/**تعريف الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:** يقصد بالضريبة النسبية النسبة المئوية الثابتة للإقطاع الذي يفرض على المادة الخاضعة للضريبة ولا يتغير بتغير قيمتها.[2] وخير مثال على ذلك الضريبة على أرباح الشركات في الجزائر، أين تفرض بمعدل ثابت قدره 25 % ولا يتغير بتغير الناتج الخاضع للضريبة ويمكن تعريفها كذلك بأنها الضريبة التي يكون سعرها نسبة ثابتة من وعاء الضريبة مهما كانت قيمة هذا الوعاء.[3]

[1]– د–غازي عناية–الزكاة والضريبة – دراسة مقارنة– المطبوعات الجميلة– الجزائر– الطبعة–1991–ص: 197.

[2]– Louis Trotabas-Jean marie Cotteret- o.p. cité -page-59.

– أيضا– د– محمد عباس محرزي– مرجع سابق – ص: 82.

[3]– Louis Trotabas- Jean marie Cotteret -op cité-page-61

– أيضا: المادة 150 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

أما الضريبة التصاعدية فهي تفرض بمعدلات مختلفة باختلاف قيمة المادة الخاضعة للضريبة، تتزايد نسبتها أو معدل خضوعها بازدياد المادة الخاضعة، كالضريبة على الدخل الإجمالي.[1]

فكثيرا ما يقسم المشرع وعاء الضريبة إلى شرائح, تطبق على كل شريحة معدل خاص بها وفقا للأسلوب التقني المتبع في تطبيق الضرائب التصاعدية.

2/ **مزايا وعيوب الضرائب النسبية:** فضل علماء المالية التقليديون الضريبة النسبية على الضريبة التصاعدية باعتبار أنها تحقق المساواة في المعاملة الضريبية بين المكلفين بها، وبساطة وسهولة تطبيقها بالنسبة للإدارة والمكلف، ويعاب عليها بأنها تحقق عدالة ظاهرية فقط وليست حقيقية بالنسبة للأعباء العامة لان المكلف صاحب الدخل الأقل يتحمل في الحقيقة عبئا ضريبيا اكبر من عبء المكلف صاحب الدخل الأكبر.[2]

كما تعد الضريبة النسبية غير عادلة،[3] لأنها تتجاهل الظروف الشخصية للمكلف بها، فهي تمثل كما أشرنا له عبئا ثقيلا على أصحاب الدخول البسيطة وعبئا خفيفا على أصحاب الدخول المرتفعة، إلا أن غالبية الدول التي تأخذ بهذا النوع تسمح بالإعفاء الضريبي للدخول التي تقل عن مستوى معين.

3/**مزايا وعيوب الضريبة التصاعدية:** برر علماء المالية المعاصرون الأخذ بالضريبة التصاعدية لكونها تراعي مبادئ العدالة والظروف الشخصية لكل مكلف، كما أنها وسيلة فعالة لتقليل التفاوت بين الدخول وتعمل على رفع مستوى الفئات المحرومة، لان الضرائب التصاعدية تؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على الأغنياء بصورة أكبر من الفقراء.

و تستخدم كذلك الضرائب التصاعدية لمعالجة الأزمات الاقتصادية وخاصة في فترات الانكماش.

---

[1]– د- غازي عناية – مرجع سابق ص: 198.

- أيضا: عادل أحمد حشيش – أساسيات المالية العامة – مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام – دار النهضة العربية للطباعة والنشر- القاهرة- 1972- ص: 115 و172.

[2]أ- .علي بساعد-المالية العامة-مطبوعات المعهد الوطني للمالية-القليعة الجزائر-طبعة-1992-ص: 107.

[3]- د-سعيد عبد العزيز عثمان-مرجع سابق-ص: 212.

فالضريبة التصاعدية تعيد توزيع الدخل الوطني لصالح الطبقات ذات الميل المرتفع للاستهلاك، مما يؤدي إلى ارتفاع الاستهلاك الوطني، وبالتالي الطلب الفعلي ومستوى التشغيل الوطني.[1]

كذلك مبدأ العدالة الضريبية يقتضي أن يتساوى المكلفون الأغنياء والفقراء في التضحيات. وهذا ما لا يتحقق إلا بالضرائب التصاعدية، حيث أن الغني يكسب أكثر فيجب أن يضحي أكثر.[2] تستند فكرة المساواة في التضحية إلى نظرية المنفعة الحدية أو مبدأ القدرة على الدفع .

ووفقا لهذه النظرية فان منفعة الدخل تتناقص كلما زادت كميته، لان كل وحدة جديدة منه توجه إلى سداد حاجات اقل قوة من الحاجات التي قامت بإشباعها الوحدات السابقة، ومن ثم فان التضحية التي يبذلها المكلفون لا تكون متساوية إلا إذا زيد سعر الضريبة عليهم كلما ازداد دخلهم.[3]

لهذه الأسباب اعتبرت الضرائب التصاعدية أكثر عدالة لأنها تحمل الدخل المرتفع عبئا ضريبيا أكبر مما يتحمله المكلفون الذين يحققون دخل أقل.

إلا أن هناك من الآراء التي تأخذ على الضرائب التصاعدية بأنها تمنع تكوين رأسمال، ففكرة التصاعد في الضريبة إلى معدلات كبيرة تؤدي إلى مصادرة دخول الأفراد، مما يدفعهم إلى عدم الميل للادخار، وعدم توظيف رؤوس أموالهم في مشروعات الاستثمار.

بالإضافة إلى أن هناك من الكتاب الذين انتقدوا تطبيق الضرائب التصاعدية بالاعتماد على نظرية تناقص المنفعة الحدية التي تقتضي أن يتساوى المكلفون الأغنياء والفقراء في التضحيات.

[1]- محمد عبا س محرزي – مرجع سابق ص – 83.

[2]– د- غازي عناية – مرجع سابق ص – 199

– أيضا: د- مصطفى رشيد شيحة –مرجع سابق- ص: 203

[3]د- رمضان صديق محمد – الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري- كلية الحقوق جامعة حلوان – طبعة 1997 ص – 39.

–أيضا: - Louis TROTABAS- Jean-Marie COTTERET- o.p. ct- page141

الفرع الأول:

موقف المشرع الجزائري من أعمال التصاعد كمعاملة ضريبة عادلة.

أمام هذه الانتقادات الموجهة لكلا الصنفين الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية، فإننا نجد أن المشرع الجزائري اخذ بمزيج شمل الصنفين وعمل من جهة ثانية على تقليص شرائح السلم التصاعدي بالنسبة لضرائب الدخل .

فالمتصفح لقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة سوف يلاحظ أن نص المادة: 104 تقضي أن الضريبة على الدخل الإجمالي تحسب وفقا لجدول تصاعدي يقسم إلى أربعة شرائح:

الأولى تخص قسط الدخل الذي لا يتجاوز 120.000 دج نسبة الضريبة 0%.

الثانية من 120.001 إلى 360.000 دج نسبة الضريبة 20% .

الثالثة من 360.001 إلى 1.440.000 دج نسبة الضريبة 30 %.

الرابعة أكثر من 1.440.000 دج نسبة الضريبة 35 %.[1]

فهذا التقليص في عدد الشرائح والتخفيض في نسبة الضريبة القصوى هدفها تشجيع الادخار وبالتالي الاستثمار قصد تحسين الإنتاج وتوفير مناصب شغل جديدة.

إلا أن المشرع نص على سبيل الاستثناء على بعض المداخيل وأخضعها إلى ضرائب نسبية تختلف معدلاتها باختلاف مصدر الدخل، فبالنسبة للمداخيل العقارية وريوع رؤوس الأموال المنقولة تم إخضاعها لمعدل 15 % محررة من الضريبة، 10 % لعوائد الديون والودائع والكافلات 50% لحوا صل السندات غير الاسمية أو لحاملها.

أما بالنسبة لأرباح الشركات فأخضعها حسب نوع النشاط: 19 % بالنسبة للأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية وكذا الأنشطة السياحية، 25 % بالنسبة للأنشطة التجارية والخدمات.[2]

---

[1]– التعديل تم بموجب المادة: 05 من قانون المالية لسنة 2008 الجريدة الرسمية رقم 82 المؤرخة في 2007/12/31.

[2]– المادة 150 الفقرة 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

فالعدل فـي هـذه الحالـة لـيس مقصـود بـه أن تكـون النسـبة التـي تؤخـذ مـن الجميـع متساوية، بل يجوز أن تكون متفاوتة ومختلفة تبعا للاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية.[1]

فالاتجاه السائد حاليا في التشريعات المالية الحديثة هو الأخذ بتصاعدية الضريبة لأنها اقرب في الحقيقة إلى العدالة الضريبية الفعلية، ومن ثم فإنها أكثر تحقيقا ومراعاة للاعتبارات الاقتصادية والاجتماعية.

ونجد كذلك عمر بن الخطاب – رضي الله عنه – أخذ بهذا المنطق في تطبيقه للشعور التي تؤخذ من التجار وذلك عند انتقالهم بالسلع من بلد إلى آخر، فجعل النسبة متفاوتة. فعندما كتب أبو موسى إلى عمر – رضي الله عنه – " أن تجار المسلمين إذا دخلوا دار الحرب أخذوا منهم العشر" فكتب له عمر – رضي الله عنه –: "خذ منهم إذا دخلوا إلينا مثل ذلك العشر وخذ من تجار أهل الذمة نصف العشر وخذ من المسلمين من مائتين خمسة أي ربع العشر" وما فعله عمر – رضي الله عنه– كان لأسباب اقتصادية وسياسية ومالية.[2]

أما أخْذ المشرع الجزائري بالضرائب النسبية مع الضرائب التصاعدية فإنه يعد إجراءا استثنائيا يهدف من ورائه محاربة التهرب الضريبي وبالأخص أن جل ما شرعه في هذا المجال يتعلق بالمكلفين بالضريبة الذين يوجدون في وضعيات قانونية معينة لو لم يخضعهم المشرع لهذه الاقتطاعات التي تتم في الغالب من المصدر لألحقوا أضرارا بالخزينة العمومية ولما تحقق مبدأ الشمولية الضريبية.

[1] - د- هشام مصطفى الجمل – دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاجتماعية بين النظام المالي الإسلامي والنظام المالي المعاصر – دراسة مقارنة دار الفكر الجامعي – الإسكندرية – طبعة 2007 – ص 122.
- أيضا: د- غازي عناية – مرجع سابق ص: 196.

[2]- د- هشام مصطفى الجمل – مرجع سابق ص- 122.
- أيضا: د- غازي عناية – مرجع سابق- ص: 203.

فإذا استعرضنا هذه المواد القانونية لوجدنا أنها تخص في غالب الأحيان المكلفين الذين لا يتمتعون بمقر إقامة دائم وغير معروفين لدى الإدارة الجبائية.[1]

-المكافآت والأتعاب التي يتلقاها ممارسوا المهن الحرة كمكاتب الدراسات الأجنبية.

-الأرباح الموزعة لصالح الأشخاص الطبيعية أو المعنوية غير المقيمة في الجزائر.

-ريوع رؤوس الأموال المنقولة.

-المداخيل الناجمة عن إيجار العقارات المبنية وغير المبنية .

-الأرباح المحولة لشركة أجنبية غير مقيمة من قبل شركاتها الفرعية المقيمة في الجزائر.

هذا نظريا، أمًا واقعيا فإننا نجد أن العبء الضريبي غير موزع بصفة عادلة على الكافة، فهناك من لا يتحمل من هذا العبء أي شيء بالرغم من أنه يحقق مداخيل، فالمواطن يقر بإمكانية إعفاء المداخيل الضعيفة ولكن لا يتقبل أن البعض يتهربون من هذا الواجب الوطني ولا يسددون ما عليهم دون أيًة متابعة، فهو يرى أن السلطة متهاونة في هذا الجانب وبإمكانها وضع حد لذلك.

فهو ينتظر منها إصلاحا شاملا جذريا يعمل على محو اللامساواة بتحقيق العدالة الحقيقية وتوزيع العبء الضريبي على كافة مواطني الدولة .

فالضريبة على الدخل بالرغم من أنها تصاعدية، إلا أن الدخل الإجمالي الخاضع للضريبة ليس كما نتصوره، أو ليس كما هو وارد النص عليه في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ولكن هذا القانون تضمن قائمة من الإعفاءات تخص في الأساس مداخيل، رؤوس الأموال وعمل وخير مثال على هذه اللامساواة التي اقرها المشرع هي ما نص عليه في قانون المالية لسنة 2009 بخصوص إعفاء فوائض القيمة الناتجة عن التنازل على العقارات المبينة وغير المبنية.[2] فهناك حصة خاصة من المداخيل تفلت من الخضوع لضريبة الدخل التصاعدية لكون أن الجزائر لها سوق عقارية جد هامة ولكن غير رسمية وتحتاج إلى تنظيم حتى لا يفلت أي شخص يحقق دخلا من

---

[1] -المواد من 108 الى 122 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2] المادة: 8 من القانون رقم 21/08 المؤرخ في 30 ديسمبر 2008 المتضمن قانون المالية لسنة 2009. الجريدة الرسمية رقم: 74 المؤرخة في 2008/12/31.

المشـاركة فـي الأعبـاء العامـة للدولـة، وهـذا يتنـافى مـع مبـدأ العدالـة الـذي لا يتحقـق إلا بضريبة شخصية تصاعدية.[1] فلا يجوز أنً تعفى فئة من الضريبة دون سبب يعود أثره الإيجابي على المجتمع كله، أي أن مبدأ العدالة الضريبية ينبذ امتياز فئة من الناس بالإعفاء من الضريبة لاعتبارات تتعلق بذواتهم أو صفاتهم الشخصية دون أن يعود ذلك على المجتمع بنفع مباشر.[2]

أما الإعفاءات التي تتقرر لاعتبارات اقتصادية أو اجتماعية تعود بالنفع على الدولة كإعفاء أنشطة أو دخول معينة فهذا الإعفاء قرر أساسا لتحقيق أهداف معينة، فهو يعمل على تحقيق مبدأ العدالة بصفة غير مباشرة.

الفرع الثانـي:

تصحيح اللامساواة عبر أعمال الانتقائية.

يعتمد على أعمال الانتقائية لتصحيح اللامساواة في مجال الضرائب غير المباشرة ويتم ذلك بطرق عدة كما سوف نتطرق إليه في حينه، إلا أنه قبل ذلك نتناول ما أتى به المشرع الجزائري عند إصلاحه لهذا النوع من الضرائب.

إن الإصلاح الضريبي الذي قام به المشرع مس الضرائب غير المباشرة كما ورد في مذكرة تقديم الإصلاح الجبائي المعدة طرف وزارة المالية وكان الهدف الأساسي منه هو الحصول على موارد إضافية لتمويل ميزانية الدولة.

فالسلطة ترى بأن إحداث الرسم على القيمة المضافة سوف يحقق مزايا كبيرة على الصعيدين الداخلي والخارجي.

فعلى الصعيد الداخلي، تهدف هذه المزايا إلى ما يلي:

– تبسيط الضرائب غير المباشرة عن طريق إلغاء بعض الرسوم وخاصة منها الرسم الوحيد الإجمالي عند الإنتاج والرسم الوحيد الإجمالي عند تأدية الخدمات، حيث تصبح هذه الجباية بمقتضى ذلك في متناول المكلفين وأكثر سهولة.

---

[1] - Christian de Brie – Pierre Charpentier – l'inégalité par l'impôt – éditions du seuil-Paris -France.1973 p.52

[2]– ثبتت الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب للسنوات 2000الى 2003 أن نسبة مطابقة التصريحات المقدمة للتأشيرة من قبل مصالح التسجيل الخاصة بالبيوع العقارية للأسعار المعمول بها في السوق لا تتعدى11 من المئة، معنى ذلك أن 89 من المائة من المعاملات غير مطابقة(إحصائيات غير منشورة).

– دفـع النمـو الاقتصـادي إلـى درجـة يـنخفض معهـا مبلـغ الاسـتثمارات انخفاضـا ملموسـا، بمعنـى أن قيمـة الأعبـاء الاسـتثمارية سـوف تكـون أقـل، فهـذه الضـريبة يمكـن أن تلعب دورا إنشائيا بناءا في إقامة صرح التنمية الاقتصادية.[1]

– اتخـاذ موقـف الحيـاد والشـفافية عـن طريـق خصـم الرسـم المـدرج ضـمن العناصـر المساهمة في إنتاج المواد وتأدية الخدمات الخاضعة للضريبة.[2]

أما على الصعيد الخارجي يتعلق الأمر:

– بتنمية وتقوية المنافسة التي تخوضها المؤسسات الجزائرية في الأسواق الخارجية وذلك عن طريق إلغاء العبء الجبائي الذي تتحمله المنتوجات الوطنية عند خروجها من أرض الوطن، وخاصة منها الخدمات المصدرة.

فهذا النوع من الضرائب يعد باختصار احد أشكال الضرائب على المبيعات الأكثر تطورا.

وقد اعتمدت لتفادي العيوب التي أخذت على الضريبة المتتابعة التي تفرض على مختلف المعاملات في مختلف مراحلها (الإنتاج – التوزيع – الاستهلاك).

ونظرا لما يتمتع به الرسم على القيمة المضافة من معالجة، فقد اتسع نطاق الأخذ بـه فـي الـدول المتقدمـة وفـي بعض الـدول الناميـة، بحيث بلـغ عدد هذه الـدول 125 دولـة وبـالنظر إلـى عبء هذا الرسم على المستهلك النهائي وهو رسم غير مباشرة يقع على الدخل أو المال عند إنفاقه وليس على المال المدخر أو المال المستثمر، وهو يفرض على قيمة السلعة المباعة أو المنتجة أو الخدمة المقدمة.

فهو يعد من أفضل أنواع الضرائب على المبيعات من حيث الكفاءة الاقتصادية، فهو يفرض بمناسبة تصرفات ووقائع معينة دون النظر لوضع المكلف الشخصي، أي أنه لا يأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية للمكلف (أعزب، متزوج، غني، فقير...الخ).

[1]– فتحية الجوبي– مرجع سابق– ص: 2.

[2]– محمد عمر أبودوح – الإصلاح الضريبي بين اعتبارات العدالة والأسس العلمية للضرائب – الدار الجامعية–الإسكندرية – مصر– الطبعة: 2008– ص: 109.

فالإصـلاح الجبائي كما قال المشرع الجزائري في مذكر التقديم أنـه أصبح ضروريا من جهـة، نظـرا للمزايـا الكبيـرة التـي يقدمها للاقتصـاد فـي جميـع المجـالات، ومـن جهـة أخرى، فهو يستجيب للأهداف والتعهدات المقدمة في برنامج الحكومة.[1]

إلا أن هذه الضريبة(الرسم على القيمة المضافة) تعتبر غير عادلة وهذه صفة عامة تتسم بها الضرائب غير المباشرة.[2] وأن إقرار هذه الضريبة كان ينبغي أن يتم معه العمل بطريقـة الانتقـاء لتفـادي الآثـار السـلبية التـي يمكـن أن تترتـب عنـد التطبيـق علـى القـدرة الشرائية للغالبيـة العظمـى من المواطنين، وبـالأخص منهم ذوي الدخل الضـعيف علـى أن تتم ذلك وفق إجراءات تقنية وقانونية تعمل على التوفيق بين مصالح الخزينة والعدالة في توزيع العبء الضريبي.

و عليـه لابـد أن ينظـر إلـى الضـريبة علـى القيمـة المضـافة مـن حيـث نتائجهـا وانعكاساتها على المواطن، لكون هذه الضريبة لها ميزاتها الأساسية بحيث أنها لا تفرض على المنتوج ولا على العمل وإنما تفرض بمناسبة استعمال الدخل المتحصل عليه، فتوزيـع العبء بهذه الطريقة يبدو عادلا ومؤسسا اقتصـاديا.[3] فهي عادلة باعتبار أنها تطال كل مستهلك حسب استهلاكه غير أن عبئها على محدودي الدخل أكبر.[4]

يتجلى ذلك في امتصاص الدخل الناجم عن العمل أثناء استهلاك المواد والخدمات، فاللامساواة أمام تحمل الأعباء العامة يظهر في هذه النقطة بالذات.

لهذه الأسباب نجد أن المشرع يلجأ إلى استعمال تقنيات معينة لتخفيف العبء عن ذوي الدخل الضعيف سواء بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة. ويكون ذلك إما بإخراج مادة معينة أو نشاط معين من الوعاء الضريبي أو بإخضاعها إلى معدل مخفض، فكل هذه الإجراءات هدفها الأساسي الوصول إلى العدالة في توزيع العبء الضريبي.

---

[1] – وزارة المالية –المديرية العامة للضرائب –مذكرة تقديم الإصلاح الجبائي –جانفي 1991 ص–2.

[2] – وزارة المالية –المديرية العامة للضرائب –مذكرة تقديم الإصلاح الجبائي –مرجع سابق– ص–2.

[3] – د- فوزي عطوي – المالية العامة – النظم الضريبية وموازنة الدولة – منشورات الحلبي الحقوقية بيروت – لبنان طبعة 2008 ص- 97 .

– أيضا: د- محمد عمر أبو دوح- مرجع سابق ص: 111.

[4] – د- عبد الرؤوف قطيش –الضريبة على القيمة المضافة – تشريعا وتطبيقا – دار الخلود- بيروت- لبنان- طبعة 2002 ص 25

هذا بالنسبة للإنفاق الاستهلاكي بينما يتمتع الإنفاق الاستثماري في أغلب الأوقات بمعاملة خاصة قصد تشجيعه وتنميته.[1]

* **الإنفاق الاستهلاكي:** لقد نص المشرع الجزائري في القسم الرابع من قانون الرسم على رقم الأعمال عن الإعفاءات باعتبارها استثناء على أداء الضريبة قاصدا من وراءها تخفيض عبء الضرائب المفروضة على شريحة معينة من المجتمع بهدف العدالة أو لتعزيز نوع من النشاط الاقتصادي أو لتفادي الازدواج في فرض الضريبة.

1/ العمليات الخارجة عن نطاق الضريبة تفاديا للازدواج في فرض الضريبة حسب ما نصت عليه المادة: 08 من قانون الرسم على رقم الأعمال:

عمليات البيع المتعلقة:

-بالمنتجات الخاضعة للرسم الصحي على اللحوم.

-أسلاخ الحيوانات الخاضعة لرسم الذبح، ولكن فيما يخص البيع الأول بعد الذبح فقط.

-مصوغات الذهب والفضة الخاضعة لرسم الضمان.

-العمليات التي يقوم بها الأشخاص الذين يقل رقم أعمالهم الإجمالي مبلغ 100.000 دج أو يساويه، بالنسبة لمؤدي الخدمات ومبلغ 130.000 دج بالنسبة لباقي الخاضعين للضريبة.

2/ الأموال والأشياء المعفاة: عمليات البيع الخاصة بالخبز ودقيق الإختباز المستعمل في صنع الخبز والحبوب المستعملة في صنع هذا الدقيق، وكذلك العمليات الخاصة بالسميد.

عمليات البيع المتعلقة بالحليب، قشدة، الحليب غير المركز وغير الممزوجين بالسكر أو المحليين بمواد أخرى.

عمليات البيع الخاصة بالمنتجات الصيدلانية الواردة في المدونة الوطنية للأدوية.

العمليات المحققة في إطار خدمات هدفها تنظيم مطاعم لتقديم وجبات بالمجان أو بأسعار معتدلة مخصصة للمحتاجين والطلبة، شرط أن لا يحقق استغلال هذه المطاعم أي ربح.

---

[1]- د- يونس احمد البطريق- المرجع السابق ص: 44.

التظاهرات الرياضية، الثقافية أو الفنية وبصفة عامة كل الحفلات المنظمة في إطار الحركات الوطنية أو الدولية للتعاون.[1]

* **الإنفـاق الاستثماري:** تتعلق الإعفاءات المنصوص عليها في قانون الرسم على رقم الأعمال خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة سونطراك.[2]

كما تم استثناء النشاطات الزراعية من مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة.

أما بالنسبة لانجاز الاستثمارات أي كانت طبيعتها فهي تحتاج في غالب الأحيان إلى موارد مالية معتبرة من أجل إنجاز المشروع .

و بغرض تخفيض الضغوط المالية التي تثقل كاهل المستثمرين، وضع القانون لصالح هؤلاء المستثمرين، نظام الإعفاء من الرسم الذي يسمح باقتناء أو استيراد هذه التجهيزات دون رسوم، مع توافر الشروط المطلوبة للاستفادة من هذه المزايا.

غير أنه في هذه الحالة عدم دفع الرسم على القيمة المضافة لا يعد إعفاءا في حقيقة الأمر لكنه يعتبر إلغاء لكون أن النشاط الممارس يبقى خاضعا للرسم المذكور.

إلا أن العمل بطريقة الانتقاء لتصحيح اللامساواة الضريبية التي تترتب عن تطبيق الرسم على القيمة المضافة أظهر صعوبات عملية سواء فيما يتعلق بالحكم على كون السلعة ضرورية أم كمالية، كما أن فئات الضريبة سوف تتعدد، علاوة على استمرار العبء التنازلي وعدم تحقيق العدالة لمجرد اختلاف مستوى الدخل لمن يشترون نفس السلعة ويتحملون نفس المقدار من العبء الضريبي.[3] هذا بالنسبة للتشريع الجزائري الذي اخذ بإعمال الانتقائية أما بالنسبة للمشرع المصري فالملاحظ أن هذه الضريبة لم تفرض بصورة انتقائية على السلع الكمالية دون غيرها، فقد نصت المادة الثانية من القانون رقم 11 لسنة1991 على أن " تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة

---

[1]– للإطلاع أكثر على الإعفاءات الواردة في هذا المجال يرجى الرجوع إلى المواد 09 و10 و11 من قانون الرسم على رقم الأعمال الجزائري الصادر بموجب القانون 36/90 المؤرخ في 1990/12/31 المتضمن قانون المالية لسنة 1991 وكذا القانون رقم 25/91 المؤرخ في 1991/12/18 المتضمن قانون المالية لسنة 1992.الجريدة الرسمية رقم: 65 المؤرخة في 16 ديسمبر 1991.

[2]– الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة – وزارة المالية 2006 ص-17.

[3]د- محمد عمر ابو دوح – مرجع سابق- ص- 111

المحلية والمستوردة إلا ما أستُثْني بنص خاص" فضريبة المبيعات اتخذت من الاحتياجات الأساسية للفقراء وعاءا لها، فالعبء يستند على الطبقات الفقيرة من أفراد المجتمع بما يتناقض وأبسط مبادئ العدالة الضريبية والاجتماعية.

فالملاحظ أن المشرع الجزائري كان يهدف كما سبق القول أثناء سنه لهذه الضريبة تبسيط الجباية غير المباشرة ودفع عجلة النمو الاقتصادي، وبالتالي فهو حتى وإن كان قد حاول أن يأخذ بعين الإعتبار أوضاع المكلفين أثناء توزيعه للعبء الضريبي ألا انه لم يتمكن من تحقيق العدالة الضريبية بشقيها الأفقي والرأسي، بالرغم من أن معدلات الرسم المفروض في الجزائر تعد الأدنى بالنظر إلى العديد من دول العالم كفرنسا، إسبانيا، بلجيكا، سوريا، لبنان..الخ.

إلا أننا نقول انه يمكن أن تتحقق العدالة في نطاق النظام الضريبي ككل من خلال تقريره لمعامل ضريبي مخفف في نطاق ضريبة الدخل لأصحاب الدخول المنخفضة والمتوسطة وتقرير التصاعد الضريبي على أصحاب الدخول المرتفعة، علاوة على إمكانية استخدام ضرائب الثروة، مع تصحيح الأثر السلبي للضرائب غير المباشرة باستخدام طريقة الانتقاء بما يخدم الطبقة الضعيفة في المجتمع وتقرير بعض الإعفاءات وفرض الضريبة بمعدلات بسيطة على السلع والبضائع ذات الاستهلاك الواسع والخدمات المتعلقة بالتعليم والصحة ..الخ المشرع اللبناني أعفى بصفة نهائية الخدمات الصحيحة والتعليم من هذه الضريبة.

فالمشرع من خلال تدخله هذا سواء كان هذا التدخل بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة فهو يهدف إلى تحقيق العديد من الأهداف من بينها: تحقيق العدالة بواسطة الضريبة وإعادة توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع بما يسمح بتحقيق العدالة الاجتماعية.[1]

إذا أردنا أن نحقق العدالة بواسطة هذه الأداة المالية المهمة يستوجب علينا إعادة النظر في النصوص الضريبية السائدة مع الأخذ بعين الاعتبار أحكام الزكاة المحددة لمختلف الأوعية الخاضعة لجباية الزكاة لكي لا نكون قد أخضعنا المكلف لضريبتين من

[1]- د- سعيد عبد العزيز عثمان – النظام الضريبي وأهداف المجتمع – الدار الجامعية – الإسكندرية – مصر- الطبعة 2008- ص 08.

نفس النوع على نفس المال وفي نفس المدة ونكون أمام ازدواج ضريبي يضر بمصلحة المكلف ويمس بمبدأ عدالة الضريبة.

فالمكلف يقوم بتسديد الضرائب التي يسنها القانون الوضعي اعتبارا لانتمائه لوطنه، ويقوم بتسديد الزكاة المفروضة شرعا اعتبارا لانتمائه الديني.

فالمنطق يقتضي أن ننصف هذا المكلف ولو بتقرير منحه الحق في خصم ما دفعه كزكاة في الوعاء الخاضع للضريبة، وهذا الإجراء سوف يشجع وبدون شك توجه المواطن نحو صناديق الزكاة المؤسسة لهذا الغرض، لتمكين المشرفين عن هذا الصندوق من العمل في إطار التكافل الاجتماعي.

لا يخفى أن مبدأ الزكاة حين طبق في العصور الإسلامية السالفة نجح في محاربة الفقر، وأقام
التكافل الاجتماعي ونزع من القلوب حقد الفقراء على الأغنياء.[1]

لقد قال الخليفة عمر بن الخطاب في عام الرمادة وهو عام المجاعة: " والله الذي لا اله إلا هو، ما أحد إلا وله في هذا المال حق أعطيه أو أمنعه، وما أحد أحق به من أحد، وما أنا فيه إلا أحدكم.[2]

فأساليب النظام الضريبي في تحقيق العدالة الاجتماعية تتطلب دراسة خاصة لذلك ارتأينا أن نخصها بنوع من التفصيل في المطلب الموالي الذي نتناول فيه مبدأ عمومية الضريبة والاستثناءات الواردة لغرض تحقيق العدالة الاجتماعية.

المطلب الثاني:

مبدأ العمومية والعدالة الضريبية

رأينا أن المشرع الجزائري أوجب على كل مواطن أن يساهم في تمويل التكاليف العمومية، حسب قدرته الضريبية.[3] هذا يعني أن الضريبة لكي تكون عادلة يجب أن تكون عامة، أي تفرض على جميع الأشخاص والأموال في الدولة، فلا يجوز أن تعفي فئة من الضريبة دون سبب يعود أثره بالنفع على المجتمع ككل من جراء هذا الإعفاء.[4]

---

[1]– التكافل والضمان الاجتماعي، مقال منشور بموقع العطاء من اجل التنمية http: //www.neareast.org ص: 5

[2]– د. غازي عناية – مرجع سابق ص: 314.

[3]– المادة 64: الفقرة 02 من الدستور الجزائري لسنة 96 المعدل والمتمم .

[4]– د- رمضان صديق محمد – مرجع سابق- ص 40.

ومعنى هذا أن مبدأ العدالة الضريبية يتطلب أن لا يميز شخص على آخر بإعفائه من الضريبة لاعتبارات خاصة وصفات شخصية، من دون أن يكون لذلك الإعفاء أثر إيجابي يعود بالنفع على المجتمع ككل، وعليه يمكن القول أن مبدأ العمومية الضريبية ليس بالمطلق وإنما يمكن أن ترد عليه استثناءات تقرر لاعتبارات سياسية واقتصادية واجتماعية، تتمثل في إعفاء أنشطة أو مداخيل إعفاءا عاما مجردا، دائما أو مؤقتا.

وبهذا يمكننا القول بان الجهد في العدالة الاجتماعية يعد شرطا وقيدا على حرية النشاط الاقتصادي، لذلك يجب على المشرع أثناء سنه للقوانين المنظمة للاقتصاد الوطني مراعاة الجانب الاجتماعي فيما يخص عدالة توزيع العبء الضريبي، عدالة توزيع الإرادات العامة بقصد تحقيق المصلحة العامة ورفع مستوى معيشة المواطن والقضاء على البطالة بزيادة فرص العمل وتحسين القدرة الشرائية.

كما تتأثر العدالة الضريبية بالضغوط التي يتعرض لها أعضاء البرلمان عند صياغتهم التشريعات الضريبية من قبل جماعات المصالح، حيث تنظم الجماعات المتعددة من دافعي الضرائب لأجنحة معينة لتمثيل مصالحها، فتضغط على نواب البرلمان للحصول على مزايا جبائية.

وقد تكون هذه الجماعات من أصحاب رؤوس الأموال أو من العمال ،و منه فإننا سوف نتناول تحت هذا العنوان:

أثر الفلسفة الاجتماعية على النظام الضريبي في الفرع الأول ثم نتعرض للعدالة الاجتماعية باعتبارها قوام النظام الضريبي في الفرع الثاني وأخيرا في الفرع الثالث نتناول النظم التفضيلية كاستثناء من مبدأ عمومية الضريبية.

الفرع الأول:

أثر الفلسفة الاجتماعية على النظام الضريبي:

رأينا أن السياسة الضريبية ما هي إلا جزء من السياسة الاقتصادية للدولة، والسياسة الضريبية على هذا النحو يجب أن تسعى بدورها إلى المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع، وخاصة منها ما يتعلق بالعدالة الاجتماعية.

فالفلسفة الاجتماعية لها أثر واضح على النظام الضريبي ويتجلى ذلك بوضوح منذ نشأة النظم الضريبية الوضعية والإصلاحات التي تقوم بها الدول من حين لآخر التي تتجه في أساسها نحو تحقيق العدالة الاجتماعية، فنشأة الضرائب التصاعدية أرتبط تاريخيا بفلسفة اجتماعية ترفض التفاوت القائم في توزيع المداخيل وتقضي بضرورة تضييق الهوة بين الطبقات المكونة للمجتمع.[1]

كذلك بالنسبة لأعمال الانتقائية في مجال الضرائب غير المباشرة كما سبق وأن أشرنا له، والإعفاءات المقررة سواء الشخصية أو العامة التي تمس مختلف الضرائب والرسوم، فهي كلها ترمي إلى تحقيق الهدف الأساسي للضريبة ألا وهو العدالة الاجتماعية.فأثر الفلسفة الاجتماعية على النظام الضريبي يجد أساسه كذلك في تطور طبيعة النفقات العامة الموجهة نحو إعادة توزيع المداخيل.[2]

كما تؤثر المعتقدات الدينية للمجتمع على النظام الضريبي وبالأخص ما يتعلق بالجانب المادي، ونشير هنا على سبيل المثال وليس الحصر لنظام الإرث، في الدول الإسلامية تقسيم الإرث محدد شرعا ولكل وارث نصيبه ولا يكون أمام المشرع الضريبي إلا تحديد ما يجب تسديده عند تصفية التركة.

أما في الدول التي تنص قوانينها على أن تؤول التركة إلى الابن الأكبر كما يحدث في انجلترا، فالاعتماد في هذه الحالة على ضرائب التركات يصبح أساسي وتزداد فعاليته

---

[1] د- حامد عبد المجيد – د- المرسى السيد حجازي – د. محمد عمر حماد. النظم الضريبية دراسة مقارنة – الدار الجامعية – الإسكندرية- مصر-الطبعة 2004 ص: 23.

- أيضا أحمد يونس البطريق- النظر الضريبية- الدار الجامعية الإسكندرية- مصر- 1998- ص: 52.

[2] –Anne-Laurie lequien- la solidarité en matière fiscale- mémoire réalisé en vue de obtention de la 2ém année du mastère- université de Lille II- 2003-2004- page: 21.

عنـد اعتمـاد الضـرائب التصـاعدية علـى نصـيب الـوارث لغـرض التقليـل مـن التفاوتـات الاجتماعية كما سبق الإشارة إليه.

بينما نجد في الدول التي تنص قوانينها على أن توزع التركة على جميع الورثة كما هو الحال في الدول الإسلامية، ففي هذه الحالة فان الثروة المكتسبة سوف تميل إلى التفتيت بتقسيمها على جميع الورثة لذلك نجد أن الأنظمة الضريبية في هذه الدول تقلل الاعتماد على ضرائب التركات وأن الضرائب التصاعدية لا تكون ذات فعالية ولا تؤدي الأهداف المرجوة. فالعدالة الاجتماعية في الإسلام تعد من أهم مكونات وأساسيات العدل فلقد أوضح الدكتور سيد قطب في كتابه العدالة الاجتماعية في الإسلام أن هناك ثلاثة ركائز تقوم عليها العدالة الاجتماعية في الإسلام، هذه الركائز هي التحرر الوجداني المطلق والمساواة الإنسانية الكاملة والتكافل الاجتماعي الوثيق حيث أن كل عنصر مبني على الآخر.[1]

كما تؤثر عادات المجتمع وقيمه الأخلاقية ومرجعيته الدينية على النظام الضريبي، فالمشرع الجزائري حدد رسوم تصفية التركة بالنظر إلى درجة القرابة بين الورثة والمالك حيث أقر نسبة 10% بالنسبة للعمود المباشر وبين الأزواج،20% بالنسبة للإخوة والأخوات 30 % بالنسبة للأعمام والأخوال والعمات والخالات، 50% بالنسبة للأقرباء فوق الدرجة الرابعة والأشخاص غير الأقرباء.

وأعفي ورثة العمود المباشر من الأصول والفروع والزوج الباقي على قيد الحياة من دفع حقوق نقل الملكية بسبب الوفاة على السكن الفردي الذي كان يشغله المالك وعلى ملحقاته المباشرة.[2]

كما نجد أن المشرع الأمريكي أعفى نصيب الزوجة بالكامل في التركة من الخضوع للضريبة طبقا للخصم العائلي المقرر لها قانونا.[3] ولكي نقف وبوضوح على أثر الفلسفة الاجتماعية لدولة معينة وأثره على النظام الضريبي لا بد وأن نتعرض لأثر النظام السياسي المتبع على النظام الضريبي ثم نتعرض لأثر السياسة الاقتصادية.

[1]- الشيخ سيد قطب - العدالة الاجتماعية في الإسلام - دار الشروق- الطبعة 14 -1995 ص: من31 إلى 51 .

[2]- أنظر المواد من 36 إلى 40 من قانون التسجيل الجزائري.

[3]- د- محمد عبد العزيز خليفة- دراسات في النظم الضريبية المقارنة- بدون ناشر الطبعة 2003- ص 17.

ا/ أثـر الـنظم السياسـية فـي النظـام الضـريبي: بـالنظر لمـا نـص عليـه دسـتور الجمهورية الجزائرية.[1] في مادتيه 14 التي تنص على أن الدولة تقوم على مبادئ التنظيم الديمقراطي والعدالة الاجتماعية والمادة 64 الفقرة 03 التي تنُص بان الضرائب لا تفرض ولا تعدل ولا تلغى إلا بناءا على القانون، أي بناءا على قرار سياسي من أعلى مستوى، هذا القرار الذي سوف يكون وبدون شك نتاج توجهات القوى السياسية المؤثرة والتي هي بدورها وليدة العديد من العوامل الاجتماعية والاقتصادية.

فبدون شك أن النظام الضريبي يختلف من دولة إلى أخرى وفي نفس الدولة من فترة زمنية إلى أخرى وفقا لاختلاف النظم السياسية السائدة التي تمر بها الدولة. وبصفة عامة فالتساؤل الذي نرى أنه يجب الرد عليه هو كيف تؤثر الظروف السياسية السائدة وكذلك النظام السياسي السائد على النظام الضريبي الذي تم اختياره.

فمن خلال إطلاعنا على مختلف الأنظمة الضريبية السائدة نستطيع استقراء النتائج التالية:

إن النظام الضريبي في الدولة الدكتاتورية لابد وأن يختلف عنه في دولة ديمقراطية وكذا بالنسبة للنظام ذو الحزب الواحد والنظام الذي تسوده التعددية الحزبية.

فـالمتوقع هنـا هـو أن يـتم تصـحيح النظـام الضـريبي وصـياغته بمـا يسـمح بتحقيـق الأهداف الخاصـة بالنظـام الحـاكم (فرد/ حزب)[2].. وهذا مـا تـم فعـلا فـي الجزائـر حيـث نلاحظ أن الإصـلاح الجبـائي الـذي قـام بـه المشـرع، تـم بعد تعديل الدسـتور سـنة 1989 وفـتح المجـال أمـام التعدديـة الحزبيـة والتخلـي عـن النظـام الاشـتراكي بموجـب القـانون التـوجيهي للمؤسسـات الاقتصـادية لسـنة 1988[3]. حيـث تـم ذلـك بموجـب القـانون 01/88 المؤرخ في12 جانفي 1988.

فالاتجاهات السياسية للدولة تنعكس بصفة مباشرة على نظامها الضريبي، بحيث تستخدم السياسة الضريبية لتحقيق الأهداف السياسية فإذا كانت الدولة منظمة إلى معسكر

[1] - دستور سنة 1996.

[2]- د- سعيد عبد العزيز عثمان – النظام الضريبي وأهداف المجتمع –الدار الجامعية الطبعة 2008 ص- 28.

[3]- الدستور تم تعديله سنة 1989 وتم تكريس التعددية الحزبية بموجب المادة 42 منه.و التخلي عن النظام الاشتراكي كان بموجب القانون 01/88 المؤرخ في 1988/01/12(قوانين الإصلاحات الاقتصادية 1991/1988 المؤسسة الوطنية للاتصال والنشر والإشهار طبعة1991.). الجريدة الرسمية رقم: 79 المؤرخة في 1988/01/12.

سياسي ما، فإنها تعمل على وضع تسهيلات ضريبية مميزة بالنسبة لمعاملة بعض السلع القادمة من نفس المعسكر وتضع حواجز أمام دخول سلع قادمة من معسكر سياسي آخر.

في هذا السياق استعمل سيدنا عمر بن الخطاب رضي الله عنه ضرائب جمركية تمييزية، فقد كان رضي الله عنه يفرض على سلع أهل الحرب (أي القادمون من بلاد الكفار الذين ليس بينهم وبين المسلمين عهد) 10 % من قيمة السلع عند دخولها البلاد الإسلامية، وعلى سلع أهل الذمة (أي القادمون من أهل الكفار الذين بينهم وبين المسلمين عهد) 05 % من قيمة السلع، وعلى سلع التجار المسلمين 02.5% من قيمة السلع مع إعفاء خاص لتجار المسلمين فيما يقل قيمته عن 200 درهم.[1]

كذلك يختلف النظام الضريبي من دولة مستقلة عن النظام الضريبي في دولة مستعمرة سواء كان ذلك الاستعمار عسكريا أو اقتصاديا، فأغلب الدول الفقيرة التي لجأت إلى البنك الدولي، وصندوق النقد الدولي للاستدانة لغرض تغطية نفقاتها العامة، أصبحت تحت رحمة هذه الهيئات التي أصبحت تتدخل في توجيه سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، بحيث أرغمتها على فرض بعض الضرائب وإلغاء بعض الامتيازات والإعفاءات لأغراض اقتصادية بحتة.

الجزائر كغيرها من الدول العربية عرفت تطبيقا لبرنامج التكييف الهيكلي المدعم من قبل الهيئتين الدوليتين (صندوق النقد الدولي والبنك العالمي)، الذي كان سببا رئيسيا في الإصلاح الجبائي الذي قام به المشرع لمسايرة الإصلاحات التي مست مختلف القطاعات ذات الصلة بالاقتصاد الوطني والسياسات المالية، النقدية والتجارية وعلى الخصوص خوصصة المؤسسات العمومية، إلغاء الدعم السلعي، تحرير التجارة الخارجية تطبيق الأسعار الحقيقية، تخفيض قيمة العملة الوطنية.

كما يختلف النظام الضريبي في دولة موحدة عنه في دولة إتحاديه، لكون أن هناك من الضرائب التي يتعذر استخدامها على مستوى حكومات الولايات ولا تليق إلا في الحكومة الفدرالية كالضرائب التصاعدية على الدخل الشخصي، بينما نجد أن هناك من الضرائب التي يسهل تطبيقها على مستوى الحكومات المحلية كالضرائب العقارية مثلا.

[1] د- حامد عبد المجيد دراز . د – المرسي السيد حجازي . د- محمد عمر حامد – مرجع سابق- ص 22.

II/ أثر السياسة الاقتصادية على النظام الضريبي:

لا جدال في تأثر هيكل النظام الضريبي للدولة بالسياسة الاقتصادية والاجتماعية المنتهجة، ولا جدال كذلك في تطور حجم الإيرادات الضريبية بتطور وتقدم المستوى الاقتصادي والتجاري للدولة.

فمن الطبيعي أن تظهر أنشطة تجارية واقتصادية قبل أن تسن بخصوصها نصوص جبائية، كما هو الحال بالنسبة للقوانين الجزائية فهي تتطور بتطور الإجرام ووسائله، لذا فإن نجاح عمليات التصنيع وزيادة حجم الإنتاج المحلي يؤدي إلى تحسين الموارد الجبائية ويؤدي حتما إلى تطور النظام الضريبي بتطور اقتصاد الدولة وتنميتها.

فمرحلة النمو الاقتصادي التي يمر بها كل مجتمع من المجتمعات سوف تنعكس دون أدنى شك على النظام الضريبي السائد ومدى الأهمية النسبية التي تتمتع بها كل ضريبة أو كل مكون دخل وقد نال موضوع دراسة العلاقة المحتملة بين النظام الضريبي ومستوى التقدم الاقتصادي اهتمام العديد من الكتاب، حيث أثبتت هذه الدراسات أنه ممكن أن تكون ظروف ومستوى التقدم الاقتصادي متماثلة في بعض الدول وبالرغم من ذلك، تختلف النظم الضريبية بينها بشدة، لأن مستوى التقدم الاقتصادي هو عامل واحد من بين عدة عوامل مؤثرة على قرار اختيار النظام الضريبي الملائم، ولذلك فقد تختلف الظروف السياسية والاجتماعية السائدة بين هذه الدول كما قد تختلف الفلسفة الاقتصادية المتبعة في هذه الدول الأمر الذي يجعل التباين بين أنظمتها الضريبية أمرا حتميا [1]..

وعليه فإن التطور الاقتصادي ما هو إلا أحد العناصر التي تؤثر في النظام الضريبي للدولة، فهناك الدين،الأخلاق، العادات والتقاليد بالإضافة إلى العوامل السياسية والاجتماعية . فطبيعة الهيكل الاقتصادي للمجتمع له أثر مباشر على النظام الضريبي المتبع، بحيث أن هذا الأخير يتطور دوما لمواكبة الحركية الاقتصادية التي يعيشها المجتمع.

فإذا ما تتبعنا الإصلاحات الجبائية التي يقوم بها المشرع الجزائري لوجدنا أنها في الأساس تقرر لمواكبة التطورات التي حدثت في السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة، فالتعديلات التي قام بها المشرع ومست قانون الاستثمار وتخصيصه الأنشطة المنجمية

[1]- د- سعيد عبد العزيز عثمان – النظام الضريبي وأهداف المجتمع – الدار الجامعية الطبعة 2008 ص-39

بنظـام خـاص.[1] مـا هـو إلا دليـل قـاطع علـى تـأثير السياسـة الاقتصـادية علـى النظـام الضـريبي وكـذا تخفيض نسـبة الاشـتراك فـي الضـمان الاجتمـاعي للمؤسسـات التـي تفـتح مناصـب شـغل أو تقبـل متربصـي التكـوين المهنـي لـديها، فكـل هـذه الإجـراءات هـدفها الأساسي تطبيق سياسة اقتصادية متعلقة سواء بالشغل أو بتطوير الإنتاج.

مما سبق نستطيع أن نستنتج أن السياسـة الضـريبية مـا هـي إلا جزء من مجموعـة السياسات الاقتصادية التي تخططها وتنفذها الدولة عن عمد لتحقيق أهداف المجتمع[2]..

لذا فانه مهما كان لون النظام السياسي المتبع والنظام الاقتصادي المنتهج فان قضـية العدالـة الاجتماعية تعتبر المحور الأساسي الذي يشغل الذهن البشري منذ الأمد، بحيث يسعى كل مجتمع إلـى نشر الطمأنينـة والسـلام والتعاون بين إفراده بهدف تحقيق التنمية والعدالة الاجتماعية، لأن البشرية مرت بظلم اجتماعي طغى عليها لقرون عديدة، وقاست من ورائه ويلات عديدة حطت من كرامة البشرية، وقسمت النـاس إلى طبقات متعددة ،كل حسب ما يملكه، فمن قل ماله نقصت كرامته ومن كثر ماله ارتفعت كرامته ومكانته في المجتمع.

فبـالنظر إلـى الأهميـة القصـوى للعدالـة الاجتماعيـة، فإننـا سـوف نتناولهـا فـي الفـرع التالي كقوام لأي نظام ضريبي.

فرع الثاني:

العدالة الاجتماعية قوام النظام الضريبي:

للعمل علـى تحقيـق التـوازن فـي المصـالح بـين الجماعـات المختلفـة فـي المجتمـع فقـد حرص دستور الجمهوريـة الجزائريـة،[3] علـى تحقيق العدالـة الاجتماعيـة، بـالنص عليهـا فـي المادة: 14 منه " تقوم الدولة على مبادئ التنظيم الديمقراطي والعدالة الاجتماعية " ونص في المادة: 64 منه على أنّ" كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة".

ففكرة العدالة الاجتماعية حتى وإن كانت قديمة إلاّ أنّها ظهرت وبرزت بظهور المسيحية والإسلام، فالمسيحية اعتبرت الفقراء جزءا من النظام الاجتماعي وأوجبتْ

1.- القانون 10/01 المؤرخ في 03جويلية 2001 المتضمن قانون المناجم.الجريدة الرسمية رقم: 35 المؤرخة في 04 جويلية 2001.

2- د- حامد عبد المجيد دراز - المرسي سيد حجازي د- محمد عمر حماد – مرجع سابق ص 58.

3- الدستور الجزائري لسنة 1996.

ضرورة مساعدة الأغنياء لهم وعدم جواز استعبادهم، لأن الإنسان لا يصح أنْ يعبد إلاً الله. بينما جاء الإسلام ووضع أُسس لا حصر لها للعدالة الاجتماعية، كلها تهدف إلى تكافل أفراد المجتمع فيما بينهم، وتقليل الفوارق بين الطبقات، وغيرها من الأهداف التي ينشدها الإسلام، ومن بين النظم الكفيلة التي وضعها الإسلام لغرض تحقيق ذلك نذكر نظام الزكاة، وتحريم طرق الكسب غير المشروع.

ففي الإسلام العدالة الاجتماعية أسمى مما عليه في القوانين الوضعية، فهي تتعدى إشباع أغراض الحياة المادية في العلاقات الاجتماعية والاقتصادية، إلى أغراض الحياة الروحية وقواعد الأخوة في العقيدة، وفي الإنسانية، ترسيخا لمبادئ التكافل الاجتماعي الذي أساسه التآلف والأخوة في الإسلام وهدفه النهائي السعادة والرفاهية للمجتمع الإسلامي.[1]

معظم كتاب المالية العامة يستخدمون العدالة الاجتماعية كمترادف للتنمية الاجتماعية لكون أن الهدف الأساسي من أي تنمية اجتماعية ينصب في أساسه على إعادة توزيع المداخيل لغرض تحقيق العدالة الاجتماعية.

إلا أن الرأي الراجح يرى أن العدالة الاجتماعية في أساسها تهتم وبصفة جوهرية بتوزيع وبإعادة توزيع المداخيل، أما التنمية الاجتماعية، فهي تهتم بتوفير الخدمات الهامة للمجتمع كالتعليم، الصحة، السكن...إلخ.[2]

فهناك نقاش لا يزال يدور حول مفهوم العدالة الاجتماعية فمن الاتجاهات التي ترجح العدالة الاجتماعية التبادلية المبنية على مبدأ تساوي البشر في الحقوق والواجبات المتبادلة ،بحيث ينادي أصحاب هذا الاتجاه على تكريس الملكية الفردية وبالتالي فإننا لا يمكن أن نغير وضع اجتماعي إلا إذا كان نتاج هذا التغيير تحسين الوضعية لمواطن على الأقل دون أن يترتب على ذلك تخفيض في وضعية أحد.

أما الاتجاه الآخر فيرجح العدالة التوزيعية عن التبادلية بحيث يؤكدون أصحاب هذا الاتجاه على وجوبية تدخل الدولة لتصحيح بعض الوضعيات الاجتماعية الحتمية.[1]

---

[1] د- غازي عناية – مرجع سابق ص- 323.

[2] د- هشام مصطفى الجمل –دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الاجتماعية – دار الفكر الجامعي الإسكندرية طبعة 2007 ص- 361. - أيضا: رسول فرج الجابري- مأزق التنمية (العدالة الاجتماعية أم الكفاءة الاقتصادية) مجلة تنمية الرافدين- المجلد الثامن- العدد السادس عشر- العراق- كانون الثاني 1986 ص: 146.

وعليه يمكن القول أن أصحاب هذا الاتجاه يفضلون العدالة الاجتماعية عن الفردية ومثال ذلك كل الأجراء يشتركون في الضمان الاجتماعي لتمويل المنح العائلية بما في ذلك الأشخاص الغير متزوجين والذين ليس لهم أولاد، فإننا نعتبر أن هذه المشاركة تعتبر عادلة بنظر الاتجاه الثاني وعليه فإنه من العدل أن يستفيد المتزوجين بأولاد من مشاركة المتزوجين بلا أولاد أو العزاب. أما في نظر الاتجاه الأول فان هذه المشاركة تعتبر غير عادلة لكون هذه المشاركة سوف تكون بدون مقابل.

العدالـة الاجتماعيـة تعد من الأهداف التـي تسـعى إلـى تحقيقها أيـة دولـة من خـلال وضـع سياسـة ضـريبية لمواجهـة التناقضـات التـي قـد تظهـر فـي الأهـداف التـي يرغـب المجتمع في تحقيقها، فمثلا تحقيق هدف التنمية الاقتصادية في المراحل الأولى للتنمية قد تؤدي إلى زيادة حدة التفاوت في توزيع الدخل والثروة بين أفراد المجتمع، ومن ثم يتناقض هدف التنمية الاقتصادية مع هدف العدالة الاجتماعية.[2]

و الدراسات الميدانية في الكثير من الدول النامية أظهرت أن التنمية الاقتصادية التي قامت بها هذه الدول ترتب عنها ترك الثروات والمداخيل في أيدي الطبقة الغنية وسوء حال الطبقة الفقيرة هذه النتيجة وبدون شك نلاحظها من خلال استقراء نتائج التقرير المعد من طرف المجلس الاقتصادي والاجتماعي لسنة 2007.[3] حيث ورد فيه ما يلي: بالرغم من تحسن مؤشرات التنمية في جميع المجالات، الصحة والتربية وتراجع نسبة البطالة وانخفاض نسبة الوفيات إلا أن نسبة الفقر تبقى مرتفعة بالمناطق الريفية والنساء والشباب. وأن التقرير نفسه سجل بعض الملاحظات قال أنها نقائص يتعين على السلطات العمومية أخـذها بعـين الاعتبـار وبخاصــة تلـك المتعلقـة بظهـور فـوارق اجتماعيـة بـين الولايـات والمناطق، وذلك راجع إلى تمركز الثروة في مناطق دون غيرها.

وعلى هذا الأساس فإننا سوف نتناول العدالة الاجتماعية باعتبارها الركيزة الأساسية في أي نظام ضريبي موضحين مفهومها ثم دور السياسة المالية في تحقيقها.

---

[1] - J. Rawls - Théorie de la justice sociale- article public au site www.puf.com. P05.

[2] ـد- سعيد عبد العزيز عثمان –النظام الضريبي وأهداف المجتمع – الدار الجامعية- الإسكندرية - الطبعة 2008 ص – 10.

[3] - المنشور بالموقع: Centre d'information des nations unies Site web: http/www.unic.org.dz.page: 02

1/ مفهوم العدالة الاجتماعية :

يثير هذا المصطلح الكثير من الصعوبات عند محاولة إيجاد مدلوله العلمي لكون أن العدالة مفهوم ذاتي غامض، نسبي قابل للتغيير والتعديل وفق آراء الكتاب في كل زمان ومكان فهذا المفهوم يعني اصطلاحا: مجموعة المبادئ التي تبين التوزيع العادل للحقوق الاجتماعية والواجبات في داخل مجموع الشعب، بمعنى توزيع يأخذ بعين الاعتبار الوضعية الذاتية للأشخاص.[1]

فالعدالة الاجتماعية هي نتاج مكونات أخلاقية وسياسية مبنية على إختيارات جماعية تعمل على توزيع الدخل والثروة وتحمل الأعباء العامة وفق مبادئ أساسية نابعة من المجتمع نفسه.

فالعدالة الاجتماعية تقوم في الأساس على ركائز أساسية وهي المساواة في الحقوق والواجبات الاجتماعية النابعة من قاعدتي توزيع الأعباء وإعادة توزيع المداخيل .

المساواة المقصودة هنا تخص تماثل المراكز القانونية في نطاق الموضوع محل التنظيم التشريعي..[2] فإذا ما تطرقنا إلى توزيع الإعتمادات في ميزانية الدولة الجزائرية لوجدنا أن المشرع الجزائري يأخذ برأي الفريق الذي يعتمد في سياسته على مبدأ العدالة الاجتماعية التوزيعية، فعلى سبيل المثال قطاع السكن أصبح الهاجس الذي يشغل بال السلطات العمومية، فاليوم أكثر من أي وقت مضى، أصبح السكن يتواجد كهدف في كل البرامج التنموية (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية).

فالسياسة الاقتصادية التي شرع فيها تبين أهمية الإسكان ويبقى هدف السلطات تحقيق هذه العملية ضمن الظروف اللائقة وتبعا لأدنى معايير الرفاهية الحديثة..[3] لذلك نجد أنها قامت بتخصيص أموال معتبرة لغرض تجسيد برنامج الإسكان حيث قامت بضخ ما يعادل 10 ملايير دولار خصصت أساسا للسكن الاجتماعي والريفي والتساهمي وكذا صيغة البيع بالإيجار، ففي هذا السياق نشير إلى أن البرنامج الخماسي 2009/2004 تضمن تخطيط إنجاز 1.400.000 وحدة سكنية، أنجزت منها إلى غاية30 جوان 2008

[1] - J. Rawls Théorie article-op.cité. page; 05.

[2] – د- رمضان صديق محمد- مرجع سابق ص- 42.

[3] – رسالة المديرية العامة للضرائب عدد34 سبتمبر 2008الصفحة-06.

أكثر من 700.000 وحدة [1] وكذلك تم الشروع في تنفيذ تدابير تحفيزية جبائية لغرض تشجيع تطور هذا القطاع.

و تتمثل هذه التحفيزات في:

- إعفاء عقود سكنات الدولة من حقوق نقل الملكية.
- إعفاء عملية القروض البنكية الممنوحة للعائلات من الرسم على القيمة المضافة.
- تخفيض فوائد القروض الموجهة لإنجاز السكنات أو اقتنائها.

كما يتمتع السكن الاجتماعي بمعاملة ضريبية تفضيلية خاصة، من خلال استفادة أنشطة بناء هذا النوع من السكنات من الإعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات، وهذا شريطة احترام دفتر الأعباء.[2]

يتضح مما سبق أن مفهوم العدالة الاجتماعية مفهوم نسبي، لذلك يجب أن ينصب في خانة ضمان وتوفير الحاجات الضرورية اللازمة للحياة لكل فرد في المجتمع، على أن يكون ذلك في حدود الدخل

القومي المتاح للمجتمع، بحيث لا تتسع الفجوة بين مستويات الدخول بصورة تتنافى ومبادئ العدالة الاجتماعية.[3]

لذلك نجد أن تدخل الدولة في المجتمعات الرأسمالية لإعادة توزيع الدخول والثروات بين أفراد المجتمع يكون من خلال نظامها الضريبي لتعديل توزيع السوق للدخول والثروات بقصد تحقيق العدالة الاجتماعية، نظرا لعجز نظام السوق الحرة عن تحقيق هذا الهدف.

أما النظام الاشتراكي فهو يقوم على فلسفة جماعية هدفها الأساسي تحقيق المصلحة العامة، ويتخذ من التخطيط أسلوبا للقيام بكافة أنشطته الاقتصادية سعيا لتحقيق أهداف المجتمع التي تعكس المصلحة الجماعية. بحيث يمكن استخدام الضريبة كأداة لتعديل أسعار بعض السلع والخدمات، مما يسمح بتحقيق التوازن بين الطلب والعرض، كما يمكن أن تساهم الضرائب في تحقيق التوازن بين مجموع دخول الأفراد.[4]

---

[1]- للاطلاع أكثر الرجوع إلى رسالة المديرية العامة للضرائب رقم 34 شهر سبتمبر 2008.

[2]رسالة المديرية العامة للضرائب رقم: 34 سبتمبر 2008-الصفحة: 05.

[3]- د- هشام مصطفى الجمل – مرجع سابق ص. 362.

[4]- د. سعيد عبد العزيز عثمان – النظام الضريبي وأهداف المجتمع – الدار الجامعية – الإسكندرية – مصر- الطبعة 2008 ص.19.

2/دور السياسة المالية في تحقيق العدالة الاجتماعية:

تهدف كافة السياسات المالية إلى المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، سواء كانت هذه المجتمعات متقدمة، أو متخلفة أو نامية، فإن كل هذه المجتمعات تسعى إلى إشباع الحاجات العامة التي ترى وأنها ضرورية وتعمل على تحقيق نوع من العدالة الاجتماعية. لذلك نجد أن القيد الرئيسي على حرية الدولة في تحديدها للضريبة هو الهدف من فرض الضريبة وهدف الضريبة الأساسي هو المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.[1] بمعنى أن الضريبة تحولت من الدور التمويلي إلى الدور الوظيفي، ومن هنا أشتق مبدأ الضرائب الوظيفية لكون أن الضريبة وفقا لهذا المفهوم ليست غاية في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لا ينبغي فرضها إلا إذا أسند إليها دور وظيفي وغاية محددة تسعى إلى تحقيقها.

نظرا لأهمية تحقيق العدالة الاجتماعية بين أفراد المجتمع فإن الدولة تسعى إلى تكريس ذلك من خلال أدوات السياسة المالية(الضرائب والنفقات العامة) هذا ما سوف نتناوله في حينه.

أولا- دور الضرائب في تحقيق العدالة الاجتماعية:

إن أهداف الضرائب مهما كان نوعها، فهي لا تقتصر على كونها مجرد مورد مالي، وإنما تتعدى ذلك وتتجاوزه، بحيث أصبحت تحدث آثارا اقتصادية واجتماعية، ويتجلى ذلك من خلال الأهداف المراد تحقيقها من طرف التشريعات الضريبية في كل من الدول المتقدمة والدول النامية على اختلاف مذاهبها الاقتصادية وأهدافها الاجتماعية.[2] ويمكن استخلاص ذلك بوضوح في النظام الضريبي الجزائري، الذي يعتمد على الضرائب غير المباشرة (أهمها الرسم على القيمة المضافة) كما سبق وأن تعرض له وعلى الضرائب المباشرة وأهمها ضرائب الدخل وضرائب أرباح الشركات. حيث توظف مداخيل هذه الضرائب كما سوف نتطرق له في حينه لتحقيق الأهداف الاجتماعية والاقتصادية.

فمن الأهداف الرئيسية للضريبة في العصر الحديث هو المساهمة في عدالة توزيع المداخيل، وتمارس الضريبة دورا هاما في تحقيق هذه العدالة بين أفراد المجتمع ويتحقق

---

[1]- د. حامد عبد المجيد دراز .د- محمد عمر حماد .د- المرسي السيد حجازي – مرجع سابق- ص: 70.

[2]- د. رمضان صديق محمد – مرجع سابق- ص: 70.

ذلك من خلال الضرائب المفروضة على دخول الأفراد سواء في صورتها الإجمالية أو الصافية. ويتوقف تأثير الضرائب على التوزيع الفعلي للدخل والثروة على نوع أو شكل الضرائب المفروضة فيما إذا كانت نسبة ثابتة من الوعاء أو تصاعدية أو متدرجة تدرج عكسي. وفيما يلي تحليل موجز لكل شكل من هذه الإشكال ودورها في تحقيق عدالة التوزيع.

الضريبة النسبية: وفقا لهذا الشكل فان العلاقة بين الضريبة والوعاء هي علاقة نسبية ثابتة، حيث أن الضريبة تمثل نسبة ثابتة من حجم الوعاء، في نطاق الضريبة النسبية يمكن التمييز بين:

الضريبة النسبية مع عدم وجود حد أدنى للإعفاء الضريبي: أن تأثير هذا النوع من الضرائب على مراكز الأفراد يكون تأثيرا محايدا بحيث أننا نجد أن هذه المراكز لم تتغير مع فرض هذا النوع من الضرائب بل العكس، فإننا نجدها تمثل عبئا ثقيلا على أصحاب الدخول البسيطة وعبئا خفيفا قد لا يشعر به أصحاب الدخول المرتفعة[1]..

نفترض مثلا أن المجتمع يتكون مثلا من مجموعتين من الأفراد(أ) و(ب) دخل المجموعة (أ) قبل خصم الضريبة 100 وحدة نقدية، ودخل المجموعة (ب) 200 وحدة نقدية، وبافتراض أن معدل الضريبة هو 10 % نسبة ثابتة من الدخل.

ففي هذه الحالة سوف يدفع (أ) ضريبة دخل قدرها 10وحدات نقدية ويصبح صافي دخله 90 وحدة نقدية، بينما يدفع (ب) 20 وحدة نقدية ويصبح صافي دخله 180 وحدة نقدية، ويتضح في هذا المثال أن المراكز المالية لم تتغير بالرغم من أن (ب) سدد ضعف ما سدده (أ)، ويبقى الفارق بين الدخلين واضحا.

الضريبة النسبية مع وجود حد أدنى للإعفاء الضريبي: ان اغلب التشريعات تقرر حد أدنى للإعفاء الضريبي بتحديد مستوى معين، بحيث تفرض الضريبة كنسبة ثابتة إذا تجاوز الدخل حد الإعفاء.

إذا طبقنا الحد الأدنى للإعفاء على المثال السابق وافترضنا أن هذا الحد يساوي 50 وحدة نقدية فان الناتج سوف يكون كالأتي:

1– محمد عباس محرزي: مرجع سابق ص.83.

الضـريبة التـي يتحملهـا (أ) هـي 05 وحـدات نقديـة وصـافي دخلـه يصـبح 95 وحـدة نقدية. أما الضريبة التي سوف يتحملها (ب) فهي (200–50)x10 % = 15 وحدة نقدية، ويصبح صافي دخله 200–15 = 185 وحدة نقدية.

فالملاحظ في صافي الدخل يجد أن المراكز المالية لم تتغير بالرغم من تغير قيمة الضريبة وتقرير حد أدنى للإعفاء.

هذا بالنسبة للضرائب المباشرة التي تحدث آثارا على الدخل وهو في يد صاحبه، أما بالنسبة للضـرائب غيـر المباشـرة فهـي تمـارس آثارهـا فـي إعـادة توزيـع الـدخل مـن خـلال تأثيرها علـى الدخول الحقيقيـة إذ هـي تدفع بأثمـان المنتجات وتزيد من درجـة التفاوت فـي التوزيـع لأنـها تـؤدي إلـى تخفيض المركـز المـالي لأصـحاب الدخول المنخفضـة المحدودة، حيث أنها تنقص من دخولهم الحقيقية بدرجة كبيرة لكون أنهم يخصصـون الجزء الأكبـر من دخولهم للاستهلاك.[1]

فالضرائب غير المباشرة يعتبرها الكثير من مفكري وكتاب المالية بأنها غير عادلة لأنها لا تراع وضعية المكلف بالضريبة، وأنها تفرض في الغالب على المواد الضرورية، ومن ثم فانه لا يوجد تناسب بين ما يدفعه المكلف وبين دخله.

فالتوسـع فـي هـذه الضـرائب يـؤدي وبـدون شـك إلـى إعـادة توزيـع المـداخيل لصـالح الطبقات الغنية في المجتمع.

ثانيا: دور النفقات العامة في تحقيق العدالة الاجتماعية: تقوم الدولـة في العصـر الحـديث بنـوعين رئيسـيين مـن الوظـائف فــي المجتمع،وظيفتهـا كدولــة تقـدم خـدمات عامـة،ووظيفتها كمـنظم وتأخـذ علـى عاتقهـا بعـض أوجـه النشـاط الاقتصـادي (الإنفـاق الاستثماري)، ويتم ذلك عن طريق النفقة العامة باعتبارها من أدوات تنفيذ السياسة المالية للدولـة، حيث تعنـي صـرف الدولـة أو إحـدى هيئاتهـا العموميـة لمبلـغ مـن المـال لغـرض تحقيق منفعة عمومية، فإذا حققت منفعة عامة فإن ذلك يؤدي الى تحقيق مبدأ المساواة بين المواطنين في تحمل الأعباء العامة.

---

[1]– د. هشام مصطفى الجمل –مرجع سابق– ص: 364.

– أيضا: د– محمد عمر أبودوح– مرجع سابق– ص: 110،111.

أمـا إذا هدفت إلـى تحقيـق نفـع خـاص فهـذا يعنـي تخفيفـا العـبء العـام علـى هـؤلاء الخـواص علـى حسـاب بقيـة أفـراد المجتمـع.[1] هذه النفقة سوف تلعب دورا متعدد الجوانب نتعرض لها في الآتي:[2]

أ) دور النفقة العامة في تحقيق التنمية الاقتصادية: النظام الضريبي في أساسه يلعب دورا مهما في دعم وإسناد عملية التنمية الاقتصادية، من خلال توجيه الموارد نحو قنوات الاستثمار التي تخدم عملية التنمية وزيادة الطاقة الإنتاجية.[3] التي لها أثر مباشر على تـوازن الاقتصـاد الـوطني، فحتـى الإنفـاق علـى المرافـق التـي ليسـت لهـا علاقـة مباشـرة بالإنتاج، له دورا أساسيا في تهيئة الظروف لتحسين وتطوير الإنتاج.[4]

فاختلال الأمن مثلا يؤدي إلى عدم اطمئنان المنتجين وبالتالي سوف يؤدي حتما إلى عرقلة الإنتاج في مختلف الميادين، ومنه فان الإنفاق على قطاع الأمن، الدفاع والعدالة سوف يكون له وبدون شك أثر على الإنتاج.

ومنـه فـإن تحسـن الإنتـاج ووفـرة المنتـوج سـوف يكـون لـه أثـر علـى القـدرة الشـرائية للمواطن ويؤدي بدون شك إلى تحسين الوضعية الاجتماعية للمواطن.

ب) تأثير النفقة العامة على التوزيع يكون بطريقتين:

*/ دور النفقة في إعادة توزيع الدخل:

تعـد العدالـة مؤشـرا هامـا مـن مؤشـرات التنميـة الاقتصـادية والاجتماعيـة وتحقيـق الاستقرار علـى مختلف الأصـعدة، إذ أن النمو يعتمـد علـى حجم وكفـاءة واتجـاه الإنفـاق العام[1] وليس هناك من شك في أهمية الدور الذي يلعبه الإنفاق العام باعتباره أداة فعالة

---

[1] – د- محمد سعيد فرهود- مبادئ المالية العامة- منشورات جامعة حلب- سوريا – 1979- ص: .253

[2] – د- رفعت المحجوب- المالية العامة- النفقات العامة- الإيرادات العامة- دار النهضة العربية- القاهرة- 1975- ص: من 170 إلى 200 .

– أيضا: – أ.د- محمد الصغير بعلي- يسري أبوالعلاء- المالية العامة- النفقات العامة – الإيرادات العامة- الميزانية العامة- دار العلوم للنشر – عنابة الجزائر- 2003 – ص: من39إلى42.

– أيضا- د- سوزي عدلي ناشد- المالية العامة منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت- لبنان- 2003- ص: 3

[3] – فاطمة عبد جواد- الضرائب ودورها في العملية الاقتصادية- مقال منشور بموقع إدارة واقتصاد- www.siironline.org. تاريخ الزيارة: 2012/07/30.

[4] – د- محمد الصغير بعلي ود- يسري أبو العلا- مرجع سابق- الصفحة: 39.

[1]- حسين البخيتاوي- العدالة التوزيعية في النفقات العامة- مقال منشور بموقع الطالب الاقتصادي- http: //econ.To-velax.net تاريخ الزيارة: 2012/07/20.

من أدوات السياسة المالية بتنفيذها لتحقيق أهدافها سواء الاقتصادية أو الاجتماعية.[1] ومن بين هذه الأهداف التأثير في إعادة توزيع الدخل بين أفراد المجتمع، يتحقق هذا التأثير بطريقتين.[2]

الأولى: هي أن يتحمل ذوي الدخل المرتفع نسبة كبيرة من أعباء تمويل الخدمات العامة وتعتبر هذه الطريقة نقلا للمداخيل من الأغنياء إلى الفقراء أو من ذوي الدخل الكبير إلى ذوي الدخل الضعيف.

الثانية: ويتمثل في استفادة الطبقات الفقيرة ببعض الخدمات دون غيرهم كمنحة المسنين مثلا.

جـ) الاستهلاك: تتجلى آثار النفقات العامة على الاستهلاك من خلال ما توزعه الدول في شكل أجور، مرتبات، وإعانات وما تؤديه من خلال السلع الاستهلاكية لنفقات التنظيف وصيانة المباني الحكومية والخدمات التي تقدمها لمواطنيها كالسكن، النقل، بالإضافة على تدعيمها لأسعار بعض السلع الاستهلاكية.

الفرع الثالث:

النظم التفضيلية كاستثناء من مبدأ عمومية الضريبية.

عمومية الضريبة وشخصيتها تقتضي بأن تفرض الدولة الضريبة على جميع الأشخاص الخاضعين لسيادتها أو التابعين لها من المواطنين والأجانب الذين يقيمون فيها على حد سواء، والقول بغير ذلك يبدو مجافيا لمنطق العدالة.[3] إلا أن الملاحظ أن كل القوانين الضريبية في جل دول العالم تقرر نظم تفضيلية تسعى من ورائها الوصول إلى نظام ضريبي مثالي يتبناه المواطنين بمختلف درجاتهم المادية، هذه النظم تعتبر نتاج تطور دور الضريبة وانتقالها من مجرد أداة لجمع الأموال قصد تغطية نفقات الدولة إلى أداة قادرة على تحقيق توازنات اجتماعية واقتصادية.[4]

---

[1]– محمد حسن يوسف– أهمية الإنفاق العام وآثاره– مقال منشور بموقع: www.saaid.net – تاريخ الزيارة 2012/07/30.

[2]– محمد الصغير بعلي و–د– يسري أبو العلا– مرجع سابق– ص: 40.

[3]– هويدي عبد الجليل – المالية العامة – الطبعة الثانية– دار الفكر العربي– القاهرة– مصر–1983– ص: 208 وما يليها.

[4]– خالد شحادة الخطيب–أحمد زهير شامية– المالية العامة –دار وائل للنشرط3 عمان الأردن 2007–ص: 194.

و أهم الآليات الإجرائية التي تستعين بها السياسة الضريبية لمحاولة إقرار هذه التوازنات هي الإعفاءات التي يسنها المشرع لتطبيق سياسته المالية.

إن تطبيق هذه الإعفاءات لا يخل بمبدأ العدالة الضريبية بشقيها مادام هذا الإعفاء مبنيا على مقتضيات العدالة نفسها.

بالإضافة إلى هذا فإن النظم التفضيلية تعتبر أساسية لإقرار العدالة الضريبية التي تهدر في بعض الأحيان بواسطة قواعد القانون الضريبي، لكون أن هذه القواعد تصدر عامة ومجردة لا تراعي غالبا المقدرة التكلفية لكل شخص على حدى ولا تراعي أيضا تحملات وأعباء كل مكلف لوحده.

فالدولة تستعمل الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف المجتمع دون التقيد بكونها ثمنا أو مقابلا لمنفعة ودون التقيد بالضرورة وبكونها تسن وفقا لمقدرة المكلف، إلا أن هذا لا يعني أن الدولة لها الحرية المطلقة في تحديد ما تريد تطبيقه من الضرائب، فضرورة صدور الضريبة أو تعديلها بقانون يجبر السلطة التنفيذية عند إعدادها لمشروع القانون الاسترشاد بما توصل إليه علماء المالية من قواعد وأصول، ويجبر السلطة التشريعية والقضائية على متابعة أحدث الأبحاث المالية التي تستعين بها لمناقشة مشروع القانون وإقراره أو تفسيره أو الفصل فيما قد ينشئ عنه من منازعات.

و يظل القيد الرئيسي على حرية الدولة في تحديدها للضريبة هو الهدف من فرض الضريبة، وهدف الضريبة هو المساهمة في تحقيق أهداف المجتمع.[1]

فالضريبة تعتبر في ظل الفكر المالي الحديث من أنجح الأسلحة إذا ما أحسن استخدامها في التأثير على كافة المتغيرات الاقتصادية وتوجيه النشاط الاقتصادي لتحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

هذه الاعتبارات أملت على المشرع الجزائري كغيره الأخذ بالأنظمة التفضيلية حيث أقر العديد من الإعفاءات في مختلف القوانين الضريبية وتحت عناوين مختلفة، تتناول سلعا وأشخاصا ونشاطات، غالبا ما تكون هذه الإعفاءات قد قررت لتحقيق غايات اجتماعية، اقتصادية، ثقافية أو لتفادي ازدواج ضريبي أو لصعوبات تقنية.

---

[1]- طارق الحاج- المالية العامة- دار الصفاء للنشر والتوزيع ط1-عمان الأردن-2009-ص: 88.

- أيضا- د. حامد عبد المجيد دراز – د. المرسي السيد حجازي – د. محمد عمر حماد - مرجع سابق – ص 66.

تتنوع هذه الإعفاءات المقررة من طرف المشرع الجزائري بتنوع الضريبة المفروضة، حيث نجده قد اقرً لكل نوع إعفاءات خاصة وهذا راجع لأسباب عدة أهمها تفادي استفادة المكلف بإعفاء أكثر من مرة على نفس الدخل وبالتالي سد الثغرات التي يمكن أن تستغل من طرف المكلفين لغرض التخلص من الضريبة.

1/**الإعفـاءات الاجتماعيـة:** يبرز دور النظم التفضيلية من الوجهة الإجتماعية في الإعفاءات العائلية التي تقدم لبعض المكلفين اعتبارا لتحملاتهم العائلية ومحاولة لإقرار عدالة اجتماعية ومساواة ضريبية لم يستطع القانون الضريبي تحقيقها بنفسه.[1]

العديد من الأنظمة الضريبية تقرر ذلك إلا أن هناك اختلافات بين نظام وآخر لذلك ارتأينا أن نورد في هذا المجال عدة أمثلة من عدة دول لغرض إلقاء الضوء على كيفيات منح هذه الإعفاءات لغرض استخلاص مدى توفيق المشرع الجزائري في هذا الشأن بين مصلحة المكلف ومصلحة الخزينة العامة.[2]

المشرع الجزائري.[3] أقر إعفاء دائم للمداخيل التي لم تتجاوز 120.000 دج كحد أدنى للمعيشة بالإضافة إلى استفادة الأجور والمرتبات إلى تخفيض نسبي في الضريبة الإجمالية على أن لا يقل هذا التخفيض عن 12.000 دج سنويا ولا يزيد عن 18.000دج سنويا، كما أعفى العمال المعوقين حركيا أو ذهنيا أو بصريا أو سمعيا والذين تقل أجورهم عن 15.000 دج.[4]

أما بالنسبة للحالة العائلية فان المشرع الجزائري ألغى ما كان معمول به في السابق والذي كان قد ميز فيه بين الأجير الأعزب، والمتزوج بأطفال وتم إخضاعهم جميعا لنفس الإجراءات والمعدلات وهذا بداية من سنة 2008 وفقا لما جاءت به المادة: 05 من قانون المالية لسنة 2008.

---

[1]– رنا أديب منذر– مفهوم الضريبة– تعريفها– أشكالها– كلية الهندسة المدنية– جامعة دمشق– سوريا– بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا– 2005-2006 منشور بموقع: www.dizidam.com –تاريخ الزيارة: 2009/08/26

[2]– **التشريع المصري**: (ضرائب الدخل) يتميز الإعفاء المقرر من قبل المشرع المصري بمراعاته للخصائص التالية:

[3] - MC Ainouche –o.p. cité. page196.

[4]– لقد شهدت المادة 104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تعديلات كثيرة بداية من سنة 1995-1996-1997-1998-2001-2003-2006-2007-2008 وأخيرا التعديل الذي تم بموجب المادة 7 من قانون المالية لسنة 2009. الجريدة الرسمية رقم: 74 المؤرخة في 2008/12/31.

2/**الإعفاءات الاقتصادية:** بالإضافة إلى الهاجس الاجتماعي ومحاولة ضبط النظام الضريبي في إطار تسوده المساواة والعدالة، فإن المشرع الضريبي لم يجد أحسن من النظم التفضيلية لتشجيع الخواص على القيام بعمليات الاستثمار، لغرض تحقيق أهداف معينة.[1] لأن الضريبة تعد من الوسائل الهامة في تنشيط الاقتصاد عن طريق المزايا الجبائية التي يمنحها المشرع للمستثمرين المحليين أو الأجانب بغرض زيادة الإنتاج لمواجهة الضغوط التضخمية وما يترتب على ذلك من امتصاص للبطالة، فالتحفيزات هذه لها تأثير واضح في قرار المتر شح للاستثمار فهو يقوم بدراسة ما يقدمه له المشرع وما يمكن أن يحققه من جراء استثماره من الأرباح.

لهذا حرصت العديد من التشريعات المقارنة أن تركز حول هذه النقطة لتضع أمام المستثمر حوافز وإعفاءات مشجعة على الاستثمار، بالإضافة إلى تسهيل كافة الإجراءات الإدارية الأخرى.[2]

وفي نطاق تقرير هذه الإعفاءات تقوم الدولة بدراسة الجدوى الاقتصادية لكلفة الإعفاءات التي تقررها مقابل النفع الاقتصادي للمجتمع الذي يقدمه المستثمر.

إذ أنه عند فرض الضريبة على المستثمر يجب أن يتم الأخذ بعين الاعتبار مدى استفادة الدولة من العائد الاقتصادي على الاستثمار والمتمثل أساسا في تشغيل اليد العاملة وتنشيط المجتمع اقتصاديا بتقليل الواردات وتنمية صادرات الدولة.لذلك نجد أن أغلب دول العالم في الحاضر تتبع سياسة ضريبية مشجعة للإست ثمار.

لما سبق يمكن أن نقسم أهداف الإعفاءات الضريبية في مجال الاستثمار إلى:

* أهداف مالية: لاشك أن السياسة الضريبية المتبعة لها انعكاسات هامة على النشاط الاقتصادي، باعتبار أن الضريبة من أهم المصادر للحصول على الموارد السيادية لتمكين الدولة من الوفاء بإلتزاماتها المختلفة إتجاه رعاياها وتأدية الخدمات العامة كما وكيفا لجميع إفراد المجتمع.

[1]- طارق الحاج- مرجع سابق-ص: 89.

[2]- د- عبدالله عبدالكريم عبدالله – ضمانات الاستثمار في الدول العربية – دراسة قانونية مقارنة- دار الثقافة للنشر والتوزيع- عمان- الأردن- الطبعة 2008 ص: 45.

فتحسين القدرة الشرائية للمواطنين عن طريق خلق مناصب شغل من جراء تشجيع الاستثمار، سوف يؤدي وبدون شك إلى بعث الحركية اللازمة في المجال التجاري،الصناعي والحرفي، ولكن المزايا الجبائية لوحدها لا تكفي بل يجب على الدولة أن تنظم وبتحكم جميع القطاعات الإدارية منها والاقتصادية ،حتى تسود المنافسة المشروعة، وتطغى الشفافية على العمل التجاري.

لا تفوتنا الإشارة في هذا الصدد إلى أنه من اجل تطوير قطاع السكن، شرعت السلطة في تنفيذ تدابير تحفيزية ذات طابع جبائي ومالي .

و من أجل دعم وإعانة الدولة لهذا القطاع الحساس الذي يحقق أهدافا اجتماعية ويلبي مطلبا ملحا لأغلب شرائح المجتمع تم تقرير في المجال الجبائي ما يلي:

- إعفاء عقود سكنات الدولة من حقوق نقل الملكية.[1]
- إعفاء عملية القروض البنكية الممنوحة للعائلات من الرسم على القيمة المضافة.
- إعفاء أنشطة بناء السكنات الاجتماعية من الضريبة على الدخل الإجمالي والضريبة على أرباح الشركات وهذا شريطة احترام دفتر الأعباء.[2]

* أهداف اقتصادية: عادة ما تستعمل النظم التفضيلية لتحقيق أهداف اقتصادية سواء أكان ذلك بغرض توفير الحماية الملائمة للصناعات الوطنية وتشجيعها، أو الحد من بعض الصناعات تبعا لخطة التنمية الاقتصادية عن طريق التميز السعري للضريبة بين الأنشطة.

المشرع الجزائري أقر تمديد فترة الإعفاء الضريبي على أرباح الشركات، ورفع مدتها بسنتين بشرط أن تتعهد الشركة بخلق عدد من مناصب الشغل.[3]

المشرع المصري كذلك أقر بموجب القانون 91 لسنة 2005 إعفاءات لتشجيع وتنمية الادخار المحلي لغرض تمويل عمليات الاستثمار.

* أهداف اجتماعية: الملاحظ عادة أن القوانين التي تنص على إعفاءات ضريبية خاصة بالاستثمار أو إعادة الاستثمار تخص المشروع لعدد محدد من السنوات تحسب

---

[1]– د- برحماني محفوظ- الضريبة العقارية في القانون الجزائري- دراسة مقارنة-الدار الجامعية الجديدة- الإسكندرية-مصر- الطبعة2009 ص: 169.

[2]– رسالة المديرية العامة للضرائب عدد- 34 لشهر سبتمبر 2008 ص: 6

[3]– أنظر المادتين: 138 و142 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

إبتداءا من تاريخ الشروع في الاستثمار بالنسبة لفترة الإنجاز وابتداءا من تاريخ الانطلاق في الإنتاج بالنسبة لمرحلة الاستغلال فدعم هذه المشروعات عن طريق الإعفاء أساسا هدفها هو اجتماعي يمس في أوله المستثمر الذي سخر أمواله لإنجاز المشروع، فمن العدل إعفاءه في مرحلة بداية المشروع لكي يتمكن من مواكبة انجاز مشروعه وتحمل الأعباء المترتبة عن ذلك وكذلك كتشجيع له عن مناصب العمل التي أنشأها والتي سوف تعود وبدون شك بالفائدة على الجميع.

غير أن هذه الإعفاءات أدت إلى طرح العديد من التساؤلات حول الأثر المتوقع على الحصيلة الضريبية من جهة ومدى تأثيرها على الاستثمار الأجنبي من جهة ثانية.

و لذلك يستوجب استعمال هذه النظم التفضيلية بحذر ومتابعة نتائجها بصفة دورية لاتخاذ القرار اللازم في الوقت المناسب، فرغم مزايا النظم التفضيلية في ترسيخ العدالة الضريبية إلا أنها تعتبر سلاح ذو حدين قادر على دعم التنمية كما أنه باستطاعته تعطيل التنمية إذا لم يرتبط بسياسة جبائية واضحة تأخذ في الحسبان جلب الاستثمار عن طريق هذه النظم مع وجوب توفير المناخ اللازم للنجاح كتوفير البُنَى التحتية والتسهيلات الإدارية اللازمة مع وجود عقلية استثمارية لأنها كثيرا ما تستعمل كوسيلة للتهرب الضريبي.

كما سوف نتطرق له في المبحث الموالي الذي خصصناه للاستخدام الوظيفي للضريبة.

المبحث الثاني
الإستخدام الوظيفي للضريبة

إنطلاقـا مـن إجمـاع علمـاء الماليـة علـى ضـرورة إشـراف الدولـة وتوجيهها لكافـة النشاطات الاقتصادية بغية تحقيق أهداف المجتمع.

و الدول في سبيل قيامها بهذه الواجبات ينبغي عليها أن تستخدم كل ما لديها من أدوات وأن تطـرق كـل السبل المشـروعة لغـرض الحصـول علـى الأمـوال اللازمـة لتلبيـة احتياجـات مواطنيهـا. ومـن بـين هـذه الأدوات التـي تتحصـل مـن خلالهـا علـى المـوارد الضرائب.

فالضريبة وفقا لهذا المعنى هي وسيلة لأداء وظيفة معينـة وليست غايـة في حد ذاتهـا، وبالتـالي فـان الآثـار الاقتصـادية المرغـوب إحداثها هـي التـي تحـدد نـوع أو أنـواع الضرائب التي ينبغي فرضها على المجتمع، وتوزيع العبء الضريبي وفقا لهذا المعنى هو الذي يضمن تحقق الآثار المرغوبة.

فإذا ما أريد تقليل استهلاك سلعة معينـة فان الضريبة تفرض علـى الأشخاص الذين يستهلكون هذه السلعة، وقد تفرض علـى السلعة نفسها لرفـع سعرها لغرض رد الطلب عليها.

وعليه فان اختيار نوع الضرائب يكون بـالنظر إلـى أهداف المجتمـع المراد تحقيقهـا، يبقى علـى الخبير الضريبي أن ينتقل من التعرف علـى أهداف المجتمع ككل إلـى تحديد أهداف كل قطـاع من قطاعات النشاط الاقتصادي في المجتمع علـى حدى، ولا شك أن أهداف كل قطـاع مـا هـي إلا جـزء مـن كـل فـلا يعقـل أن تتنـاقض أو تتعـارض أهـداف القطـاع مـع أهـداف المجتمـع.[1] إلا انـه مـن الطبيعـي إن تتفـاوت أهـداف كـل قطـاع وفقـا

---

[1]– د. حامد عبد المجيد دراز– مرجع سابق ص: 70.

– أيضا: عبد المجيد قدي– المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية– دراسة تحليلية تقييمية– ديوان المطبوعات الجامعية– بن عكنون –الجزائر– طبعة2003 ص: 167.

لأهميتـه النسـبية الحاليـة والمسـتهدفة فـي هيكـل الاقتصـاد الـوطني، وأيديولوجيـة النظـام السياسي القائم وفلسفته في تحقيق التنمية.

فبتحديدنا لأهداف كل قطاع نتمكن من تحديد الآثار الاقتصادية المطلوب إحداثها.

فبـالرغم مـن إمكانيـة تعـدد أهـداف المجتمـع وبالتـالي أهـداف النظـام الضـريبي، فـان تحليلنا لهذه الوظيفة سوف يقتصر على نقطتين – دور النظام الضريبي في تحقيق النمو الاقتصادي– والعمل على استقرار الاقتصاد لأن النظام الضريبي يؤثر تأثيرا إيجابيا على النمـو الاقتصـادي مـن خـلال تـأثيره الإيجـابي علـى فجـوة المـوارد المحليـة.[1] وهـذا التـأثير الإيجابي يمكن أن يتحقق من خلال توفر الموارد والتأثير الإيجابي على حجم الاستثمارات المحليـة والأجنبيـة مـن جهـة، ومـن جهـة ثانيـة يمكـن للنظـام الضـريبي أن يعمـل علـى الاستقرار الاقتصادي الذي يعد الدعامة الأساسية في تحقيق التنمية الاقتصادية الفعالة.

المطلب الأول:

دور النظام الضريبي في تحقيق النمو الاقتصادي.

يمكـن تفعيـل دور النظـام الضـريبي فـي تحقيـق النمـو الاقتصـادي مـن خـلال إقـرار المشرع لمجموعـة مـن الحـوافز الضـريبية لتشـجيع الاسـتثمار الخـاص فـي اتجـاه الأنشـطة الاقتصـادية المرغوبـة والمنـاطق التـي ترغـب الدولـة فـي ترقيتهـا، وكـذا العمـل فـي نطـاق ضرائب الدخل بالمعادلات الضريبية التميزية بحيث تكون في صالح الأنشطة التـي ترغب الدولـة في تشـجيعها وفـي غير صـالح الأنشـطة الأخرى التـي تعتبـر أقـل أولويـة فـي خطـة التنميـة الإقصـادية ،وخاصـة بعـد أن اضـطرب هيكـل الاقتصـاد الجزائـري بانخفـاض مكانـة القطـاع العام الملموس وبدفعة القطاع الخاص لا سابق لـه في كل فروع النشاطات بحيث تسـارعت وتيـرة تأسيس المؤسسـات الخاصـة منذ سـنة 1990، قد ارتفعت حصـة القطـاع الخاص في القيمة المضـافة في العديد من القطاعات، ففي سنة 1994 كان المعدل العام 64.8% وأرتفع إلى 76.6% في سنة 2000 .[2]

فالمشرع عند صياغته للقواعد القانونية الضريبية لابد وأن يأخذ بعين الاعتبـار النتـائج التـي تحققـت مـن خـلال النظـام الضـريبي السـاري المفعـول والعمـل علـى تعـديلها وفقـا

[1] – ناصر مراد- مرجع سابق- ص: 74.

[2]– د- عبد اللطيف بن أشنهو –الجزائر اليوم بلد ناجح –دار الهدى – عين مليلة- الجزائر-بدون تاريخ- ص: 17.

للأهداف المرجوة،و السياسة المالية التي تسعى الدولة إلى تحقيقها، لذلك نجد أن القوانين الجبائية تخضع إلى تعديلات من حين لآخر لمسايرة التطورات الاقتصادية التي تحدث داخليا وخارجيا.

لقد تناولنا في الفرع الثالث من المبحث الأول من هذا الباب النظم التفضيلية المقررة من طرف المشرع كوسيلة لتحقيق أهداف اجتماعية ورأينا أن المشرع يهدف من وراء اختياره لضرائب الدخل وضرائب الاستهلاك كضرائب أساسية تحقيق الأهداف الاقتصادية، والعمل على أن يكون للنظام الضريبي تأثيرا إيجابيا على النمو الاقتصادي وذلك بتأثيره الإيجابي على الموارد المحلية وهذا التأثير يتجلى لنا من خلال ما سوف نتناوله في هذا المطلب.

الفرع الأول:

الحوافز الضريبية والنمو الاقتصادي:

إن فرض الضرائب بمختلف أنواعها سواء بمعدلات تصاعدية أو بنسب ثابتة سوف تؤثر تأثيرا مباشرا أو غير مباشر على قرار الاستثمار الخاص، بالإضافة إلى العديد من المحددات الأخرى كحجم السوق الداخلي والخارجي ودرجة المخاطرة.

يختلف هذا التأثير بالنظر إلى ما يتضمنه التشريع الضريبي من حوافز ضريبية، بحيث تتزايد فاعلية الحوافز الضريبية على اختيارات المستثمرين عند تفحص الفرص الاستثمارية المتاحة والنتائج المحققة فيما إذا كانت مرتفعة العائد الخاص أو منخفضة.

كما تتزايد أهمية هذه الحوافز في التأثير على قرار الاستثمار الخاص وبصفة خاصة في الدول النامية التي تتدخل لتدعيم الاستثمار بمنح العديد من الحوافز الضريبية وغير الضريبية لتمكين المستثمر من تحقيق نتائج ايجابية في الأنشطة الاقتصادية المرغوبة.

كما سبق وأن أشرنا أن المشرع يهدف في الأساس من وراء هذه الحوافز تحقيق أهداف محددة سواء كانت اجتماعية كما سبق الإشارة إليها أو اقتصادية الغرض منها خلق مناصب شغل لتحسين القدرة الشرائية وزيادة الحصيلة الضريبية.

وعليه فإننا سوف نتناول تحت هذا العنوان الآثار المحتملة لكل شكل من أشكال الحوافز المختلفة التي أقرها المشرع الجزائري ومدى تأثيرها على العدالة الضريبية.

1/الحوافز الجبائية المباشرة:

إن السلطة الجزائرية عندما اختارت اقتصاد السوق فهي تنتظر من هذا الاقتصاد أكثر رخاء لسكانها وهذا لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال النمو الذي يتم بواسطة مؤسسات عامة وخاصة، عديدة ومتنوعة وقوية بفضل مستواها التنظيمي وألتسييري.

هذه الإستراتيجية التي انتهجتها الدولة تم تدعيمها بحوافز جبائية لتشجيع الاستثمار بجميع أنواعه، مع منح المستثمر الضمانات اللازمة، بحيث أننا نجد أن المشرع الجزائري سوى في الحقوق والواجبات بين المستثمر الجزائري والأجنبي وأقر الحقوق المكتسبة في حالة تغيير قوانين الاستثمار كضمان مسبق للمستثمر،[1] نورد في الآتي مختلف المزايا الجبائية التي أقرها المشرع الجزائري ونتعرض إلى مدى تحقيقها للأهداف المرجوة وآثرها على العدالة الضريبية.

أ/ المزايا الجبائية الممنوحة للشباب المستثمر:[2] المشرع اقر مزايا جبائية خاصة بهذه الفئة التي تستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب تتمثل في الإعفاءات الجبائية التالية.

*- الضرائب المباشرة: إعفاء من الضريبة على الدخل الإجمالي، الضريبة على أرباح الشركات، الرسم على النشاطات المهنية لمدة ثلاث سنوات ابتداء من تاريخ المباشرة في النشاط (المواد: 13/1، 38/1، أو 218 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المتماثلة) هذه الفترة يمكن أن ترفع إلى خمس سنوات إذا التزم الشباب المستثمر بخلق ثلاثة مناصب شغل على الأقل.

نلاحظ من خلال هذا الشرط أن المشرع في منحه هذه المزايا يهدف دائما إلى تحقيق أهداف اجتماعية أساسها التوظيف وتحسين القدرة الشرائية.

---

[1]– ساحل محمد– تجربة الجزائر في مجال جذب الاستثمار الأجنبي المباشر– دراسة تقييمية – مجلة علوم إنسانية– جامعة البليدة– الجزائر– العدد: 2009/41 ص: 29.

[2]– الاستثمار المستفيد من إعانة الصندوق الوطني لدعم تشغيل الشباب أو الصندوق الوطني لدعم القرض المصغر وكذا الصندوق الوطني للتامين عن البطالة، وهو المقصود بالمزايا الجبائية الممنوحة للشباب كما ورد في دليل المستثمر الصادر عن المديرية العامة للضرائب الجزائرية– منشورات الساحل 2009– ص: 56.

*- حقوق التسجيل: إعفاء من رسم نقل الملكية للعقارات المقتناة من أجل أحداث نشاط صناعي جديد من طرف المستثمرين الشباب وكذا بالنسبة لحقوق التسجيل عقود تأسيس الشركات.[1]

*- الرسم على القيمة المضافة: لغرض تخفيض الضغوط المالية التي تشمل كامل خزينة المستثمرين، وضع قانون الضرائب لصالح هؤلاء المستثمرين، نظام الإعفاء من الرسم الذي يسمح لهم باقتناء أو استيراد هذه التجهيزات دون الرسوم.[2]

ب/ الإعفاءات الممنوحة لقطاع الفلاحة: أعفى المشرع الجبائي المداخيل الناجمة عن ممارسة النشاطات الفلاحية المتعلقة بالحبوب والبقول الجافة وكذا أنشطة تربية الحيوانات والزراعة ا لمقامة في الأراضي المستصلحة حديثا وكذا الفلاحة الجبلية.

أعفى كذلك المشرع التعاونيات الفلاحية بخصوص خدمات التمويل التي تقدمها لمنخر طيها شريطة أن تكون معتمدة قانونا.

ج/ الإعفاءات الممنوحة لقطاع المناجم: الإعفاء من الرسم على النشاطات المهنية، الضرائب والرسوم الخاصة بالعقارات المبنية التابعة للمستثمر، الرسم على القيمة المضافة للعتاد والمعدات الخاصة بالنشاط.[3]

د/ الإعفاءات الممنوحة لقطاع الطاقة: الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة على المواد والخدمات المتعلقة خصوصا بنشاطات التنقيب عن المحروقات السائلة والغازية والبحث عنها واستغلالها وتمييعها أو نقلها عن طريق الأنابيب التي تقتنيها أو تنجزها مؤسسة سونطراك.[4]

يتضح مما استعرضناه من المزايا الجبائية الممنوحة للمستثمرين في شكل إعفاءات كحافز ضريبي قد حققت الآثار الإيجابية التالية لأصحاب المشاريع:

-تخفيض مقدار الضريبة المدفوعة.

-زيادة العائد الصافي المتوقع أن يحصل عليه المستثمر.

---

[1]- المادة 258 الفقرة الأولى من قانون التسجيل .

[2]- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة – وزارة المالية- منشورات الساحل - طبعة 2004 ص 40.

[3]- القانون رقم: 01/01 المؤرخ في 03 جويلية 2001 المتضمن القانون المنجمي- منشور بالجريدة الرسمية -رقم-35- المؤرخة في 2001/07/04.

[4]- الدليل التطبيقي للرسم على القيمة المضافة – وزارة المالية منشورات الساحل -2004 ص 17.

-تحقيق سيولة ذاتية للمستثمر في السنوات الأولى تعادل مقدار الإعفاء الضريبي خلال سنوات الإعفاء.

يمكن أن يتغير الهيكل التمويلي لصالح التمويل الذاتي.

و يترتب على هذه الآثار الإيجابية زيادة رغبة الاستثمار وزيادة معدل رأس المال في القطاع الخاص ومن ثم زيادة معدل النمو الاقتصادي الذي ينعكس إيجابا على التنمية البشرية ويتجلى لنا ذلك من خلال استقرائنا للنتائج العامة للتقرير الوطني حول التنمية البشرية لسنة 2008، المعد من طرف المجلس الوطني الاقتصادي والاجتماعي، بحيث تطور مؤشر التنمية البشرية الوطني بأكثر من 01% خلال سنة 2008 بالنظر لسنة 2007، وقد نتج هذا الارتفاع عن التطور الهام لمؤشر الناتج الداخلي الخام الذي قدر بأزيد من 2.5% بين سنتي 2007 و2008. فالتقدير بين أن هناك تطور واستمرارية في التنمية البشرية وتقلص العجز الاجتماعي خلال الفترة الممتدة من 1998 إلى 2008.

2/ **الحوافز غير المباشرة:** يهدف جلب الاستثمار وتشجيعه ودعم الأنشطة الاقتصادية المرغوبة بأن تساهم بفعالية في تحقيق التنمية الاقتصادية، نجد أن المشرع الجزائري بالإضافة إلى الحوافز المباشرة الممنوحة للمستثمر فهو أقر إلى جانب ذلك حوافز غير مباشرة نحللها في الآتي:

المعاملة الضريبية للخسائر.

معونات الاستثمار.

أ/ المعاملة الضريبية للخسائر: تعتبر المعاملة الضريبية للخسائر المحققة من جراء الاستثمارات المختلفة، أحد الوسائل الهامة التي يمكن استخدامها ليس فقط للحد من الآثار السلبية للضرائب بمختلف أنواعها، بل أيضا لتشجيع الاستثمارات الخاصة وزيادة التراكم الرأسمالي في اتجاه الأنشطة المرغوبة.[1]

تتوقف فعالية المعاملة الضريبية للخسائر كحافز ضريبي على قرار الاستثمار فيما أذا كان التشريع الضريبي يسمح بترحيل الخسائر إلى الأمام أو إلى الخلف أو كليهما.

*- ترحيل الخسائر: أقر المشرع الجزائري في المادة 85 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة على الرسوم المماثلة أن " العجز المسجل في صنف الإيرادات خلال السنة، فإذا

[1]- د. سعيد عبد العزيز عثمان – مرجع سابق ص80.

كان الدخل الإجمالي غير كاف حتى يتم الحسم كليا، فان المبلغ المتبقي من العجز ينقل للسنوات التالية حتى السنة الخامسة".

يتضح من نص المادة المذكورة أعلاه كيفية معالجة العجز المسجل خلال السنة والذي يمكن تصنيفه إلى حالتين:

حالة (01): تخص المكلف الذي يملك مصدرا واحدا للدخل بحيث إذا حقق نشاطه عجزا يرحل إلى الدخل الإجمالي للسنوات التالية إلى غاية السنة الخامسة.

حالة(02): تخص المكلف الذي يملك عدة مصادر للدخل فيعالج العجز المحقق في صنف من أصناف الدخل، بحيث يتم تعويض الخسائر المسجلة في صنف من أصناف الدخل بربح محقق في صنف آخر، فإذا سجل الرصيد المتبقي عجزا، فانه يتم نقل هذا العجز إلى الدخل الإجمالي للسنوات التالية حتى السنة الخامسة.

الملاحظ أن المشرع الجزائري اختار ترحيل الخسائر للأمام لكونه يعد من الحوافز الفعالة في التأثير على قرار الاستثمار الخاص في اتجاه الفرص الاستثمارية التي تزداد فيها درجة المخاطرة المصاحبة باحتمال تحقيق خسائر فعلية ومحتملة في السنوات الأولى من حياة المشرع.

وإن فعالية هذه الحوافز تزداد كلما زاد عدد السنوات التي يتم السماح فيها بترحيل الخسائر، باستقراء بعض التشريعات العربية والغربية يتضح كذلك أن التشريع المصري يسمح بترحيل الخسائر إلى الأمام لمدة خمس سنوات، التشريع اللبناني سمح بذلك لمدة ثلاث سنوات أما التشريع الأمريكي فانه سمح بالعمل بالطريقتين ترحيل الخسائر إلى الخلف لمدة ثلاث سنوات وللأمام لمدة خمس سنوات.

عالج المشرع الفرنسي الخسائر بالسماح بترحيل الخسائر إلى الأمام حتى السنة الخامسة[1].

ب/ معونات الاستثمار: تعتبر معنونات الاستثمار أحد أدوات الحفز الضريبي التي يمكن استخدامها لتشجيع الاستثمارات الخاصة في اتجاه الأنشطة المرغوبة ومن ثم تفعيل معدلات النمو الاقتصادي وذلك من خلال تعويضها للمستثمر عن الخسائر التي حققها.

[1] – Francis LEFEBVRE – Mémento pratique Fiscal- Paris –édition: 1999- p; 25.

هذا التعويض يكون إما مباشرة في شكل إعانات مالية أو قروض بدون فائدة أو غير مباشرة بالسماح بإعادة تقويم أصول المؤسسة.

*- الإعانات المالية: بالإضافة إلى الحوافز الجبائية المباشرة التي أقرها المشرع الجزائري تشجيعا للاستثمار بصفة عامة[1].. فإننا نجده قد خص الشباب المستثمر بتدعيم مالي من الصندوق الوطني لتدعيم تشغيل الشباب (ANSEJ) وكذلك الراغبين في الاستثمار والذين تتراوح أعمارهم بين 35 و50 سنة بتدعيم مالي من صندوق التامين عن البطالة (CNAC)، والهدف الأساسي من هذه الحوافز هو خلق مناصب شغل وبالتالي تحسين القدرة الشرائية للمواطن لتفعيل الحركة التجارية.[2] كما خصت السلطة الجزائرية قطاع الفلاحة بمعاملة خاصة في إطار الصندوق الوطني للتنمية الفلاحية (FNDA) هذا بالإضافة إلى تقديم تسهيلات للحصول على القروض من البنوك الوطنية، وتخفيض معدلات الفائدة عليها كما أن هناك بعض الحوافز الأخرى تمنح لغرض جذب الاستثمار الأجنبي المباشر.

*- إعادة تقويم أصول المؤسسة: إن استفادة المشروعات الاستثمارية من إعادة تقويم الأصول كحافز ضريبي في حساب أقساط الاستهلاك سوف يساعدها ويعمل على إلغاء الأثر السلبي للتضخم النقدي على قدرة المستثمر للقيام بعمليات الإحلال والتجديد وخاصة إذا كان التعديل المحقق في أقساط الاستهلاك لأغراض الضريبة يعادل معدل التضخم النقدي.[3] وللوقوف على مدى تأثير هذه الحوافز على العدالة الضريبية لابد من أن نتناول الآثار المترتبة على هذه الحوافز.

الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن الحوافز الجبائية:

إذا تفحصنا الإحصائيات المقدمة من طرف وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية للسداسي الأول لسنة 2009 حسب آليات الاستثمار السابقة الذكر، وحللنا النتائج المترتبة عن عملية الاستثمار والحوافز المتحصل عليها من قبل المستثمرين

[1]- الأمر 03/01 المؤرخ في 20 أوت 2001 المتعلق بترقية الاستثمار- الجريدة الرسمية رقم: 35 المؤرخة في 2001/07/04..

[2]- المادة: 138 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

[3]- المادة: 185 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري.

لوجدنا انه رغم هذه المزايا المباشرة وغير المباشرة لم تكن الاستثمارات الوطنية والدولية كافية لضمان نمو معتبر للاقتصاد الوطني، وهذا راجع للعديد من الأسباب أهمها:

فشل السلطة في استقطاب الاستثمار الأجنبي المنتج خارج قطاع المحروقات وسبب ذلك الضبابية التي تسود قطاع الأعمال في الجزائر ولعل خير مثال على ذلك الفضائح التي وقعت أثناء إبرام الصفقات بشركة سوناطراك وقطاع الأشغال العمومية وبالأخص مشروع الطريق السيار شرق غرب، وصفقات المناولة(المتعلقة أساسا بالنقل، الإطعام، الحراسة).

و كذلك عدم التحكم في اقتصاد الظل الذي يعد من الأسباب الرئيسية المؤدية إلى فشل كل المساعي التي تقوم بها السلطة لتشجيع الاستثمار، لذلك نجد أن المستثمر يختار القطاع الخدماتي على الإنتاجي ويتجلى ذلك لنا بوضوح في البيانات الإحصائية التالية:

قطاع النقل يحتل المرتبة الأولى إلى غاية نهاية السداسي الأول لسنة 2009 بـ 7832 مشروع و36771 منصب شغل يليه قطاع الأشغال العمومية بـ 2336 مشروع و30588 منصب شغل، بينما يأتي القطاع الصناعي في المرتبة الرابعة بـ 431 مشروع و10995 منصب شغل.

و الملاحظ كذلك تمركز المشاريع الاستثمارية بنسبة 86.88 % في الشمال، يلي بعد ذلك الهضاب العليا بـ 11.78 % والجنوب 1.33 % من المشاريع الاستثمارية إلى غاية السداسي الأول لسنة: 2009.[1]..

هذا بالنسبة للمشاريع المستفيدة من المزايا الجبائية في إطار ترقية الاستثمار (ANDI) أما بالنسبة للمشاريع المحدثة من طرف الشباب المستثمر في إطار (ANSEJ) فالملاحظ هو:

احتلال قطاع الخدمات الصدارة بـ 116304 مشروع استثماري بإحداث 308020 منصب شغل يليه قطاع الفلاحة بـ 76074 مشروع استثماري وإحداث 202344 منصب

[1]- وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة- بيان الإحصائيات رقم: 15 السداسي الأول 2009.

شغل، أما القطاع الصناعي فهو يحتل المرتبة الرابعة بـ 33713 مشروع إستثماري وإحداث 116184 منصب شغل.[1]

المستقرئ لهذه الإحصائيات يلاحظ سيطرة قطاع الخدمات على جميع مجالات الاستثمارات ويعود ذلك للأسباب السابقة الذكر، حيث يحتل القطاع الصناعي المرتبة الرابعة.

وعليه يمكن القول إن مناصب الشغل المحدثة في قطاعي الأشغال العمومية والفلاحة هي مناصب عمل مؤقتة وتحسين القدرة الشرائية للمواطن ظرفية لا يمكن أن تحدث حركية اقتصادية بالمعنى المرجو من منح كل المزايا الجبائية المذكورة ،و بالأخص أن جل هذه الاستثمارات عمومية بالنسبة للأشغال العمومية ومدعمة بالنسبة للفلاحة وعليه نقول أن الحوافز الضريبية المدرجة في النظام الضريبي الجزائري لم تحقق الأهداف المرجوة منها لغرض دفع عجلة النمو الاقتصادي، رغم ذلك فهي ساهمت بقسط كبير في محاربة البطالة بالنظر الى عدد مناصب الشغل المحدثة(دائمة أو مؤقتة).إلا أن هذه النتائج لا ترقى إلى ما تصبو إليه السلطة، وما تتطلبه العدالة الضريبية كمقابل لهذا الاستثناء الذي أقره المشرع.

لذا كان لزاما على المشرع الجزائري العمل بالتوازي لمعالجة عوائق الاستثمار المذكورة أعلاه للوصول الى النتائج الإيجابية المطلوبة.

المطلب الثاني:

دور النظام الضريبي في تحقيق الاستقرار الاقتصادي.

الاستقرار الاقتصادي مفهوم مركب مبني أساسا على نقطتين رئيسيتين، الأولى تتمثل في استمرار تشغيل الاقتصاد القومي عند مستوى التشغيل الكامل للموارد الاقتصادية لتفادي حدوث كساد اقتصادي، الثانية العمل على تفادي حدوث ارتفاعات سعريه كبيرة ومستمرة في المستوى العام للأسعار وبالتالي تفادي حدوث التضخم. والاستقرار

[1]- مذه الإحصائيات منذ إحداث الوكالة الوطنية لتدعيم الشباب إلى غاية نهاية السداسي الأول 2009- أخذت من بيان الإحصائيات رقم 15 للسداسي الأول لسنة 2009 الصادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لسنة: 2009.

- أيضا: إحصائيات المركز الوطني للسجل التجاري.

الاقتصادي مفهوم نسبي لا يعني ثبات الاقتصاد القومي ثباتا مطلقا، وأن التشغيل الكامل للموارد لا يعني بلوغ نسبة 100 % وإنما التشغيل بما يسمح بالوصول إلى نسبة بطالة مقبولة.

فالتحدث عن الاستقرار الاقتصادي يستلزم بالضرورة أن يمس هذا الاستقرار مستوى الدخل والأسعار، هذا ما يقودنا إلى أن نتساءل عن الدور الذي يمكن أن يمارسه النظام الضريبي في معالجة الفجوات التي يمكن أن تحدث بما يؤدي إلى الاستقرار الاقتصادي ،و بمعنى أدق كيف يمكن الاعتماد على النظام الضريبي في تحقيق الاستقرار الاقتصادي؟

لقد أوضح التحليل الكنزي إمكانية تحقيق التوازن الاقتصادي عند مستوى أقل أو أكبر من مستوى التوظيف الكامل، فإذا تحقق توازن الدخل القومي عند مستوى يقل من مستوى دخل التوظيف الكامل تظهر الفجوة الانكماشية داخل المجتمع، حيث يكون هناك حجم من الموارد الاقتصادية بدون استغلال وان هذا الحجم أكبر من ذلك الحجم المقبول اقتصاديا واجتماعيا، أما إذا تحقق المستوى التوازني للدخل القومي عند مستوى يزيد عن مستوى دخل التوظيف الكامل فسوف تظهر الفجوة التضخمية في المجتمع[1]..

سوف نوضح في هذا المطلب الدور الذي يمكن أن يمارسه النظام الضريبي في معالجة هذه الفجوات وبالتالي تحقيق الاستقرار الاقتصادي، إذا تحقق الاستقرار الاقتصادي تتحقق من خلاله العدالة الضريبية بمفهومها الواسع.

الفرع الأول:

دور النظام الضريبي في معالجة الفجوة الانكماشية:

كما سبق وأن أشرنا إليه تظهر الفجوة الانكماشية عندما يكون مستوى الدخل الوطني أقل من مستوى التوظيف الكامل ،أي أنها تحدث عندما يكون الطلب الكلي على السلع والخدمات أقل من العرض الكلي عند مستوى دخل التشغيل الكامل للموارد، وهذا يعني انخفاض مستوى الدخل عند التشغيل الكامل. ولمعالجة هذه الفجوة يستلزم زيادة الطلب الكلي بمقدار يعادل حجم الفجوة، والتساؤل المطروح بخصوص موضوع دراستنا يتمثل في: كيف يمكن الاعتماد على النظام الضريبي في معالجة هذه الفجوة؟

[1]- د. سعيد عبد العزيز عثمان – مرجع سابق ص.151.

يمكن للمشرع الجبائي أن يتدخل لمعالجـة الفجـوة الانكماشية من خـلال سن قوانين ذات تـأثير علـى المكونـات الأساسية للطلب الكلـي للعمل علـى زيادتـه بالقدر الذي يعـادل الفجوة المعاينة ويكون ذلك من خلال:

*- زيادة حدود الإعفاء من ضريبة الدخل لجميع أفراد المجتمع.

لقد تم العمل بهذا الإجراء من طرف المشرع الجزائري، حيث قام بإجراء تحولا عميقا على مستوى النظام الضريبي، أين أعطيت عناية خاصة لفئة صغار المكلفين التـي يقارب تعدادها مليون مكلف بالضريبة، بالإضافة إلى الجبايـة الأجرية التي أدرجت ضمن مفهوم الحماية الاجتماعية وخصت بإعفاءات سبق وأن تطرقنا لها.

لـذا تـم إحـداث الضـريبة الجزائيـة الوحيـدة بموجـب قـانون الماليـة لسـنة 2007 التـي عوضـت الضـريبة علـى الـدخل الإجمـالي، الرسـم علـى القيمـة المضـافة والرسـم علـى النشاطات الصناعية والتجارية والحرفية بالنسبة لصغار التجار، قصد تخفيف العبء على هذه الفئة من المكلفين.

و في سنة 2008 وبموجب المادة: 05 من قانون المالية تم إعادة النظر في جدول حساب الضريبة على الدخل الإجمالي من خلال إجراء ثلاث تعديلات أساسية وهي:

- الزيادة في الحد الأدنى لعدم الإخضاع للضريبة من 60.000 دج إلى 120.000 دج.
- التخفيض في المعدل الهامشي الأعلى من 40 % إلى 35 % .
- التخفيض في عدد الشرائح الضريبية من 05 إلى 03.[1]..

و الهـدف مـن هـذا التعـديل هـو المسـاهمة إيجابيـا فـي زيـادة الطلـب الكلـي وتحقيـق خطوات ايجابية إلى الأمام قصد معالجة الفجوة الانكماشية.

فهذه التحفيزات الجبائية سوف تؤثر في الاستهلاك الخاص، وبالأخص إذا كانت هذه التغيرات الضريبية تمس أصحاب الدخول المنخفضة، وبالتالي فإنها سوف تعمل وبدون شك في تقليص حجم الفجوة الانكماشية في ظل افتراض مدونـة الجهاز الإنتاجي المحلي وتوافقه مع الطلب.

مـن خـلال تخفيـف العبـء الضـريبي يتجـه قصـد المشـرع دائمـا نحـو تحقيـق المنفعـة العامة التي تتحقق من خلالها العدالة الضريبية.

---

[1] - النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب عدد 44 ص 01.

*- تخفيض سعر الضريبة على أرباح الشركات ومنح الحوافز الضريبية الملائمة.

إن هذه التخفيضـات والحـوافز الجبائيـة التـي يقرهـا المشـرع سـوف تـؤدي إلـى زيـادة الدخل الوطني الناتج عن زيادة الاستثمار وهذا سوف يؤدي وبدون شك إلى زيادة الطلب الكلي، وهو ما يؤدي إلى تحريك العجلة الاقتصادية.

*- رفع معدل الضريبة الجمركية على السلع والخدمات المستوردة.

هذا الإجراء سوف يؤثر في الطلب المحلي على المنتجات المستوردة ويعمل على توجيه المستهلك نحو الإنتاج الوطني، وبالتالي سوف يعمل على خلق فرص استثمارية جديدة لحمل الاقتصاد الوطني لإنتاج بدائل الواردات وزيادة ربح الإستثمارات القائمة.

يعد هذا الإجراء كذلك حافزا للمستثمرين على التوسع في الطاقات الإنتاجية وتشغيل العاطلة منها.

فكل الآثـار المترتبـة عن هذه الإجراءات سـوف تـنعكس ايجابيا علـى الطلـب الكلـي وبالتالي تعمل على تقليص الفجوة الانكماشية إذا ما استعملت هذه الإجراءات بالمستوى الكافي.

إلا أن الملاحظ بالنسبة لهذا الإجراء الأخير هو الأثر السلبي الذي ترتب عن اتفاقية الشراكة الجزائرية مع الاتحاد الأوربي والانضمام للمنطقة العربية للتبادل الحر، بحيث كان لإلغـاء الحـواجز الجمركيـة وإعـادة النظـر فـي التعريفـة الجمركيـة أثـر سلبي علـى المنتـوج الـوطني وبالتـالي توجـه المستهلك نحـو كـل مـا هـو مستورد. هـذا مـا أثـر سلبا علـى نجـاح الحـوافز والتخفيضـات الضـريبية المقرر لتشـجيع الاستثمار لتطوير الإنتـاج الـوطني، وكـان الدافع لإعادة النظر من قبل المشرع في قائمة المنتجات المسموحة المسجلة في التعريفة الجمركية[1].. المتفق عليها بالنسبة لمنطقة التبادل الحر العربية والسعي وراء إعادة النظر في اتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوربي.

الفرع الثانـي:

دور النظام الضريبي في معالجة الفجوة التضخمية:

قبـل أن نتطـرق إلـى دور النظـام الضـريبي فـي معالجـة الفجـوة التضـخمية، يستوجب علينـا أن نعـرف التضـخم الـذي يعد مرضـا اقتصـاديا نتائجـه وخيمـة علـى كل المستويات

[1]- القائمة السلبية تضمنت 1511 منتوج حسب ما ورد في إحصائيات وزارة التجارة إلى غاية: 2010/03/01.

الاقتصادية والاجتماعية، وأولى ظواهره هي ارتفاع الأسعار وتدني القدرة الشرائية، بحيث يعتبر التضخم الاقتصادي ارتفاع حاد في الأسعار وسبب البطالة وأزمة السكن وارتفاع أسعار الخدمات وهبوط سعر صرف النقود المحلية في أسواق العملة، وتوقف النمو أو تباطؤه وعدم الاستقرار، فالتضخم يعمل على تبديل البنى الاجتماعية كلها وبالأخص منها أخلاقية الناس، ومنهم أخلاقية المكلف والأعوان الإداريين.

فالمصيبة ليست في التضخم التقليدي لأنه سهل التحليل ويمكن تجنبه باتخاذ الإجراءات اللازمة في الوقت المناسب، بل المعضلة التي تواجه علماء الاقتصاد هو الكساد التضخمي، الذي عجز كينز عن تفسيره، لدخول عوامل ومتغيرات يصعب تحديدها.

و الكساد التضخمي هو مثل ما تعانيه الجزائر في هذه الفترة بالذات الارتفاع الحاد في الأسعار مع ارتفاع البطالة لفقدان المواطنين لمناصب شغلهم نتيجة الركود الاقتصادي الناجم عن انخفاض القدرة الشرائية[1].. لذا فإننا نجد أن كل دولة تهدف من خلال سياستها الاقتصادية والمالية إلى تحقيق الاستقرار الاقتصادي وليس مجرد التوازن الاقتصادي.

والمقصود هنا بالاستقرار الاقتصادي هو تحقيق التوازن عند مستوى التشغيل الكامل غير المصحوب بارتفاع المستوى العام للأسعار.[2]

والضريبة كأداة من الأدوات الخاصة بالسياسة المالية تلعب دورا هاما في تحقيق هذا الاستقرار، بحيث يستوجب على المشرع التدخل لتغيير ما يجب تغييره من النظام الضريبي القائم باعتباره الأداة الأساسية التي يمكن الاعتماد عليها للتأثير على مكونات الطلب الكلي في الاتجاهات المرغوبة[3].. على أن يكون تدخله هذا في الوقت المناسب ،لكي يتمكن من استعمال الضريبة كأداة للتأثير على الأسعار ولتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي كما سوف نتعرض له.

[1]– حسب إعلان الديوان الوطني للإحصاء ليوم الثلاثاء 26 جانفي 2009 أن معدل التضخم ارتفع إلى 57% وبحسب التقرير نفسه فان هذا الارتفاع يعود لارتفاع الأسعار وبالأخص منها المواد الغذائية، ارتفعت هذه النسبة حسب نفس الديوان في الثلاثي الأول من سنة 2009 إلى 6.1. موقع وكالة الأنباء الجزائرية. تاريخ: 2009/01/26.

[2]– د. فوزي عطوي – مرجع سابق ص: 312.

[3]– د. سعيد عبد العزيز عثمان – مرجع سابق ص: 155.

1- الضريبة كأداة للتأثير على الأسعار:

الوسائل والأساليب التي يمكن الاعتماد عليها للتأثير على الأسعار هي نفسها التي سبق وأن اشرنا إليها في حالة معالجة الفجوة الانكماشية ولكن التغيرات المحققة تكون في الاتجاه المعاكس.

بمعنى العمل على سن قوانين ضريبية تعمل على تخفيض معدل الضريبة على السلع المستوردة وبالأخص منها الضرورية وذات الاستهلاك الواسع، كما حدث وأن تقرر تخفيض الضرائب والرسوم الجمركية على استيراد البطاطا ومسحوق الحليب، الزيت والسكر،[1] فهذا التخفيض سوف يؤدي الى زيادة المتاح من السلع المستوردة في الأسواق الداخلية ويقلل الطلب على السلع المحلية المرتفعة السعر مما يؤدي إلى التقليل من ارتفاع أسعار المواد المعنية بالإجراء.

كما يمكن فرض ضرائب غير مباشرة على السلع المصدرة وخاصة المنتجات التي تعرف ارتفاعا في الأسعار في الأسواق الداخلية، هذا الإجراء يؤدي إلى العزوف عن التصدير وتسويق المنتوج محليا وهو ما يؤدي كذلك إلى التقليل من حدة الضغوط التضخمية.

2- الضريبة كأداة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي معا:[2]

يتحقق التأثير على مكونات الطلب الكلي في الاتجاه المرغوب من طرف المشرع بالاعتماد على وسائل جبائية لغرض تحقيق التوازن، ومن بين هذه الوسائل، ضرائب الدخل التصاعدية بحيث يقوم المشرع برفع معدلات الضرائب السارية بما يسمح بتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي، والتأثير على القدرة الشرائية للمواطن يكون بفرض الضريبة بمعدلات مرتفعة على الميسورين وبمعدلات منخفضة على ذوي الدخل المحدود.

وللرسوم كذلك دور مهم في هذا الشأن حيث يلجأ إليها المشرع للتأثير في الطلب الكلي كما هو الشأن بالنسبة للقرار الذي اتخذه المشرع الجزائري بخصوص رسم اقتناء السيارات والشاحنات الجديدة.[3]

[1]- المادة: 14 من قانون المالية التكميلي لسنة-2011 – الجريدة الرسمية رقم: 2011/40 الصادرة بتاريخ 20جويلية 2011.

[2]- فوزي عطوي- مرجع سابق- الصفحة: من 306 الى 308.

[3]- المواد 16 الى 18 من قانون المالية التكميلي لسنة: 2008-الجريدة الرسمية رقم: 42 المؤرخة في: 27 جويلية 2008.

فالتضـخم كآفـة اقتصـادية لا يكتفـي بـأن يلعـب دورا اقتصـاديا مؤذي باسـتنزافه مـوارد الادخـار الطويـل، فهـو يـؤثر أيضـا تـأثيرا اجتماعيـا سلبيا علـى المجتمـع[1].. بكثـرة البطالـة وتدني القدرة الشرائية وانتشار الآفات الاجتماعية.

ما نشاهده في أرض الواقع لا يختلف كثيرا عن مثال نورده لتفسير ظاهرة التضخم وهو: " تخيل أن لديك قطعة جبن مثلثة من علبـة عادة ما تكون مؤلفة من ثماني قطـع، القطعة التي تمتلكها تمثل ثروتك الحالية من أصل الاقتصاد الكلي الممثل بقطـع الجبن الثمانية، الآن حدثت حالـة تضخم، ماذا يحدث؟ ستزداد عدد القطـع مع بقاء ثروتك علـى حالها، وبهذا تتآكل ثروتك وتصبح بلا قيمة مع حدوث التضخم، معنـى أن مرتبك الشـهري هو علـى حاله، لكن الأسعار ترتفع وبذلك تنخفض قدرتك الشرائية.

فالمشرع عن طريـق سياسـة ماليـة مدروسـة وقرار متخذ فـي أوانـه سوف يـتمكن مـن وضـع حـد لتطـور الآثـار التـي تترتـب عـن هـذه الآفـة، حيـث يمكـن لـه بالإضـافة إلـى الضـريبة كـأداة أن يسـتعمل مـوارد هـذه الضـريبة كـأداة ثانيـة لمعالجـة هـذه الوضـعية كمـا سوف نتطرق له في الفصل الثاني من الباب الثاني.

لاحظنـا أن الاسـتثناء علـى الضـريبة كـأداة للمحافظـة علـى الاسـتقرار الاقتصـادي الهـدف منـه لـيس الاقتصـاد فـي حـد ذاتـه وإنمـا الآثـار التـي يمكـن أن تترتـب مـن جـراء المحافظـة علـى الاسـتقرار الاقتصـادي وبـالأخص منهـا الجانـب الاجتمـاعي المتعلـق بالتشغيل والقدرة الشرائية.

رأينـا أن مفهوم العدالـة الضريبية، مفهوم نسبي يتوقف علـى القيم السـائدة فـي الدولـة السياسـية، اقتصـادية أو اجتماعيـة، فهـذا المفهـوم يتغيـر حسـب الزمـان والمكـان والبيئـة المحيطة به، مما يجعل من الصعب تعريفه والوصول إليه بطريقة مطلقة، كما أن السعي إلى تحقيق العدالة كغاية يتطلب توافق المبادئ التي تسود النظام الضريبي وتحكم تطبيقه مع القيم الاجتماعية السائدة، وعليه فإن المفهوم الحديث للعدالة يشتق من مبدأ المساواة أمام الضريبة التي تفترض عموميتها ومعاملة الممول وفق قدرته على الدفع[2]..

[1]– محمد آدم– التضخم مشكلة العصر–مقال نشر بموقع النبأ http: //www.Annabaa .org ص: 04.

[2]– بركات عبد الكريم صادق– النظم الضريبية – النظرية والتطبيق– مكتبة مكاوي –بيروت–لبنان–طبعة: 1977.ص: 37.

فالعدالة الضريبية تقتضي أن تفرض الضريبة على جميع الأشخاص والأموال العامة والخاصة ولا يعفى منها أحد، إلا من خلال النظم التفضيلية التي يراد من خلالها تحقيق النفع العام، وأن يكون عبء الضريبة الذي يتحمله الشخص محدد وفق قدرته التكلفية، وبالتالي يستوجب مراعاة الظروف الشخصية للمكلف، بحيث تقتضي العدالة عدم إرهاق الفئات الفقيرة.

كما أن مقتضيات تحقيق العدالة الضريبية تتطلب البحث في العمومية الشخصية والمادية والتصاعد الضريبي، بالإضافة إلى ضرورة إقرار بعض الإعفاءات .كما يجب تقرير إجراءات الاعتراض عن الضرائب المفروضة في حالة عدم رضى المكلف بها مع منح إمكانية الاستئناف في الأحكام والقرارات القضائية التي لم تلبي مطالبه وغيرها من الإجراءات الضامنة لتحقيق العدالة وإزالة الظلم والغبن . إلى جانب هذا يجب فرض رقابة فعالة على أعمال الإدارة لإضفاء شفافية أكثر وتحقيق عدالة أشمل.

هذا ما سوف نتناوله في الباب الثاني الذي خصصناه للشفافية التي يجب ان تسود النظام الضريبي، حتى تتمكن الإدارة من ممارسة سلطتها الرقابية ويسمح للمكلف بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب، للوصول إلى تحقيق الأهداف المرجوة من فرض الضريبة المتمثلة في مساهمة كل رعايا الدولة في الأعباء العامة كل حسب دخله.

خلاصة الفصل الثاني:

يختلف الهدف الذي يتوخاه النظام الضريبي تبعا لاختلاف توجهات الدولة السياسية والاقتصادية والاجتماعية، واختلاف درجة نموها وتقدمها وكذلك الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، وما تتطلبه من قواعد قانونية تمكن في النهاية الاستقطاع الضريبي. ومن مجموع هذه الأهداف والوسائل يتشكل البنيان الضريبي.

فالفكر المالي الحديث يقوم على ضرورة تدخل الدولة في الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتحقيق مصالح عامة، هدفها تلبية الحاجات العامة والتقليص من اللامساوات التي تتميز بالتفاوت الشديد فيما بين الدخول والفئات الاجتماعية.

بحيث يتم ذلك بوضع آليات لتصحيح اللامساواة الفردية، ومنها كما بخصوص توزيع العبء الضريبي (طريقة الانتقاء، طريقة التصاعد).

رأينا أن المشرع أثناء فرضه للضرائب غير المباشرة لجأ إلى تصحيح اللامساواة عبر أعمال الانتقائية إلا أنه بالرغم من أخذه بعين الاعتبار أوضاع المكلفين أثناء توزيع العبء الضريبي إلا أنه لم يتمكن من تحقيق العدالة المرجوة لصعوبة العمل الانتقائي.

إلا أن المشرع من جهة ثانية عمل إلى تحقيق هذه العدالة في نطاق النظام الضريبي ككل من خلال تقريره لمعامل ضريبي مخفف لأصحاب الدخول المنخفضة والمتوسطة عند العمل بالضرائب التصاعدية والنسبية، بالإضافة إلى تقرير إعفاءات لبعض المداخيل، علاوة على الاستخدام الوظيفي للضرائب الذي يترتب علية تحقيق العدالة بواسطة الضريبة.

فالدولة في العصر الحديث تقوم بنوعين رئيسيين من الوظائف، وظيفتها كدولة تقدم الخدمات العامة ووظيفتها كمنظم للحياة الاقتصادية والاجتماعية وتأخذ على عاتقها بعض أوجه النشاط الاقتصادي، فتمنح حوافز للاستثمار قصد خلق الثروة ومناصب الشغل وتتدخل للعمل على الاستقرار الاقتصادي في حالتي الانكماش والتضخم.

والضريبة هي الأداة التي تستعملها السلطة لتحقيق التوازن الاقتصادي والاجتماعي.

البـــــاب الثــــاني

شفافيـة النظام الضريبي الجزائري

الباب الثاني

شفافية النظام الضريبي الجزائري

تسعى الدولة الجزائرية للخروج من التخلف وتحقيق تنمية شاملة، مستدامة ومتعددة الجوانب، وذلك باستخدام الضريبة كوسيلة أساسية، باعتبارها أداة تساهم بواسطتها في الإنعاش الاقتصادي والتنمية الاجتماعي، كما أنها تشكل أهم مصدر لتمويل خزينة الدولة. لذلك أصبحت فعالية النظام الضريبي إحدى الاهتمامات الرئيسية لدى صانعي القرار في السياسة الاقتصادية، حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعال بقدر ما تكون انعكاساته إيجابية على الاقتصاد الوطني.

ويشكل مستوى فعالية النظام الضريبي المحدد الرئيسي لمدى قدرته على تحقيق أهدافه، ولما كان النظام الضريبي يعمل ضمن متغيرات كثيرة فان فعاليته تتوقف على طبيعة النظام الضريبي المختار في حد ذاته وكذا العوامل الأخرى التي لها تأثير مباشر لتمكين النظام من إحداث آثاره المرغوبة.

ونتيجة لتعارض أهداف النظام الضريبي (الحصيلة والعدالة الاجتماعية)، فانه يتعين على المشرع أن يحدث تقارب وتوازن فيما بينها على ضوء الأولويات والظروف المحيطة بها، ولتحقيق فعالية النظام الضريبي، يجب أن يتصف بالشفافية حتى يسمح للمكلف بالضريبة بتحديد ما يستحق عليه من ضرائب ويسمح للإدارة الجبائية أن تمارس سلطتها الرقابية، لكي تتمكن من تكريس مبدأ توزيع العبء الضريبي حسب القدرة التكلفية حتى تكون الضريبة المسددة بمثابة مساهمة لا بمثابة عقوبة. ويجب بالإضافة إلى ذلك مراعاة احترام المبادئ الأساسية للضريبة التي سبق وأن تطرقنا لها في الباب الأول والتي تهدف أساسا إلى التوفيق بين مصلحة الدولة ومصلحة المكلف.

ومنه فان تناولنا لشفافية النظام الضريبي يقتضي التعرض:

في الفصل الأول: لدور الشفافية الضريبية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة ونتناول فيه مفهوم الشفافية، أهميتها، مبادئها، علاقتها بالفساد والمساءلة، ثم نتعرض

لآثار فقدان الشفافية في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فإننا نتناول فيه دور الشفافية في أخلقة تصرفات الإدارة والمكلف بالضريبة.

الفصل الثاني: نتعرض فيه لتعزيز الشفافية من خلال المهام الرقابية ونتناول تحت هذا العنوان الرقابة الإدارية الذاتية بشقيها، الرقابة السلمية ورقابة المفتشية العامة للمصالح الجبائية في المبحث الأول ونتناول في الثاني الرقابة القضائية في المجال الجبائي.

الفصل الأول

دور الشفافية الضريبية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة

من أهداف الإصلاح الجبائي الذي قام به المشرع الجزائري إضفاء شفافية أكثر على النظام الضريبي الجزائري وهذا يتطلب اتخاذ العديد من الإجراءات منها إعادة النظر في النظام الهيكلي بما يتماشى مع الإصلاحات التي مست المنظومة التشريعية وتوفير الأموال اللازمة لتحديث الإدارة الجبائية ورسكلة أعوانها لتمكينهم من مواكبة كل التغيرات التي حدثت وتحدث من حين لأخر في جل الميادين الاقتصادية والتجارية على الصعيدين الداخلي والخارجي.

و بما أن الشفافية تتطلب من إدارة الضرائب الإفصاح عن كل ما من شأنه زيادة الوعي الضريبي للمكلفين وتحقيق الرقابة على عملياتها من الأطراف الداخلية والخارجية ،فإنه من جهة أخرى تتطلب إفصاح المكلف عن جميع مداخليه التي حصل عليها، وبالتالي فإن هناك مسؤوليات متبادلة للإدارة والمكلفين على السواء في تطبيق هذا المفهوم، بحيث لا يمكن أن نربط مفهوم الشفافية بجهة واحدة فقط، فأخلقه النظام الضريبي يتطلب ذلك، لاعتبار الشفافية من الركائز الأساسية التي يقوم عيها الاقتصاد الحديث.

فمن جانب الإدارة ضعف نظام المعلوماتية والاعتماد على الأساليب التقليدية اليدوية في العمل الضريبي، جعل هناك صعوبة كما أشرنا له سابقا في جمع المعلومات الخاصة بالمكلف في الوقت المناسب وبجهد وتكلفة أقل، مما أثر سلبا على إجراءات الرقابة والتحقيق الجبائي. أما من جانب المكلف نقص النشرات والدوريات الإعلامية وعدم توفر المعلومات اللازمة أدت إلى عدم احترام الواجب الضريبي من طرف الكثير من المكلفين وهو ما يؤدي إلى الفرض التلقائي للضرائب من طرف المصالح الجبائية، فمن خلال الممارسة الميدانية في الإدارة الضريبية ومختلف فروعها تبين لنا أن أكثر المكلفين وجل موظفي الإدارة الجبائية لا يعلمون بالتغييرات التي تحصل من حين لآخر على القوانين

بالإضافة لعدم أخذهم بعين الاعتبار أثناء القيام بواجباتهم الجبائية للمذكرات والتعليمات التطبيقية الصادرة في الميدان الضريبي من قبل المصالح المختصة.

فغياب الشفافية لدى كل من الإدارة الجبائية والمكلف يؤدي إلى فقدان الضريبة لأهم ركائزها وهي العدالة في توزيع وتحمل العبء الضريبي وهو أساس أخلاقية القانون الضريبي.

تناولنا لهذا الجانب من موضوع أخلاقية القوانين الضريبية الجزائرية، يتطلب منا الانطلاق من مجموعة من الفرضيات لكي نتمكن من التوضيح أكثر لهذا الجانب:

- الشفافية لابد أن تكون من الجانبين الإدارة والمكلف لتوفير الأساس اللازم لتحقيق العدالة الضريبية، حيث يتعذر على المكلفين الالتزام بواجباتهم دون الإطلاع على القوانين الضريبية وفهم

محتواها، الأمر الذي لا يمكن أن يتحقق من دون توفر الشفافية.

- الشفافية توفر أساسا عمليا لتسهيل الرقابة والتحقيق في وضعيات المكلفين.

- الشفافية تؤدي إلى تحسين الرقابة السياسية ، التي تتم عن طريق تنفيذ الميزانية.

غير أننا لا يمكن أن نتناول موضوعنا هذا دون أن نتعرض إلى أهمية عملية تمكين المواطنين وذوي العلاقة من الأفراد والشركات من الدفاع عن حقوقهم بطريقة شفافة وعادلة.

وعليه فإن تناولنا لهذا الموضوع يكون على النحو التالي: نتعرض في المبحث الأول لمفهوم الشفافية، الشفافية الضريبية، تبيان علاقتها ببعض المفاهيم، وبعدها نتعرض لأهدافها ومبادئ تطبيقها والعلاقة بينها وبين قواعد الضريبة. وفي المبحث الثاني نتعرض لدور الشفافية الضريبية في أخلقة تصرفات الإدارة والمكلف بالضريبة.

المبـحث الأول:
مفهوم الشـفافيـة

كثرة الفساد وانتشاره عبر الإدارة ومختلف هيئات الدولة أدى إلى ظهور منظمات وجمعيات للدفاع عن حقوق المتضررين من جراء الممارسات السلبية الناجمة عن الغموض الذي يكتنف المعاملات في جميع الميادين، التجارة، العدالة، الضرائب، الجمارك.... الخ.

حيث أدت هذه الممارسات إلى القضاء على مبدئي العدل والمساواة وسادت روح اللامسؤولية وانتشرت الرذيلة ،هذا ما أدى بهذه المنظمات والجمعيات إلى المطالبة باعتماد الشفافية والوضوح قصد التخلص من مرض سرية المعلومات ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها في الصحف المحلية وإعادة النظر بأسلوب نشر البيانات المالية المتعلقة بالقطاعين الخاص والعام.[1] مع توضيح أكثر لموارد ميزانية الدولة وأوجه استخدامها للمواطنين، عبر الندوات والنشرات الرسمية ووسائل الإعلام الأخرى، لأن قناعة المواطن بأن الضرائب التي يدفعها سوف تستخدم في تقديم خدمات عامة وملموسة دون إسراف وتبذير، تدفعه إلى تسديد الضريبة عن قناعة تامة دون تهرب، وهذا يتطلب من الدولة تسليط الضوء على هذه الخدمات التي تؤديها مع ترشيد الإنفاق العام

الشفافية بالمعنى الذي نحن بصدد تناوله غريب عن اللغة العربية، حيث لم تشر اللغة إلى المعنى الصريح للشفافية ولكنها حسب ما تفحصناه في العديد من القواميس أشارت إلى شف عليه ثوبه، يشف بالكسر (شفيفا) أي رق حتى يرى ما تحته وشفوفا (أيضا) وهي كلمة مترجمة للمصطلح Transparence الذي يعني صفاء، نقاء أو وضوح.

[1] د- الجيلالي محمد - النظام الضريبي السوري واتجاهات إصلاحه - جمعية العلوم الاقتصادية السوري - دليل المحامين- دمشق- سوريا2007- ص 24.

أما من الناحية السياسية فإنها عرفت بأنها الدقة التي يمكن للناس أن يلاحظوا من خلالها تصرفات السياسيين، إذ غالبا ما يستخدم السياسيون مصطلحات وقواعد أكثر جاذبية من أجل أن يضمنوا توجيه الناس إليهم خاصة في المواسم الانتخابية.[1]

كما عرفت بكونها السيل المتزايد للمعلومات السياسية والاجتماعية والاقتصادية المعتمدة والمحددة عن استعمال القروض من قبل المستثمرين في القطاع الخاص وعن السياسة المالية الحكومية ونشاطات المؤسسات الحكومية.

وعرفها كذلك الدكتور صديق محمد عفيفي في بحثه قضايا خاصة في الإدارة المجتمعية بأنها تصميم وتطبيق النظم والآليات والسياسات والتشريعات وغير ذلك من الأدوات التي تكفل حق المواطن في معرفة وفهم ومراقبة وتقييم قرارات وسلوكيات الموظفين العموميين، وإتاحة المعلومات للمواطنين عن ذلك دون طلب أو بناء على الطلب حسب الحالة.[2]

كما عرفت في دليل برنامج الأمم المتحدة الإنمائي الخاص بإدارة الحكم في الدول العربية (POGAR) بأنها تقوم على التدفق الحر للمعلومات بتوفير إمكانية الوصول إليها.[3] أما محاسبيا فقد عرفت على أنها تلك الكشوف والحسابات والسجلات التي يمكن اللجوء إليها لاستخراج المعلومات المطلوبة بسهولة بحيث يمكن الوقوف على حقيقة المؤسسة بناءا عليها. وعرفها صندوق النقد الدولي في دليل شفافية المالية العامة بأنها إطلاع الجموع على هيكل القطاع ووظائفه والنيات التي تستند إليها السياسات المالية العامة ،حسابات القطاع العام والتوقعات الخاصة بالمالية العامة.[4]

1- د جبار محمد علي كعبي، الباحث ياسر عمار عبد الحميد- شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب- المحاسب القانوني – بغداد – 2008- ص 4 بحث نشر بالموقع www.iraqsoudation.orgjhvdo تاريخ الزيارة 2009/10/22 .

2- صديق محمد عفيفي – رئيس اكادمية طيبة المتكاملة للعلوم – القاهرة – قضايا خاصة في الادارة المجتمعية – الشفافية، المساءلة، الشراكة – بحث منشور بموقع www.seddikaffifi.com - ص:2 -تاريخ الزيارة -2008/07/22.

3- عادل عبد اللطيف – مدير برنامج إدارة الحكم في الدول العربية – دليل موجز – (POGAR) برنامج إدارة الحكم في الدول العربية ص10، الموقع www.u1dp-pogar.org

4- صندوق النقد الدولي- دليل الشفافية المالية العامة (2007) صفحة: 87.

و تعني أيضا التزام الإدارة بالإفصاح والعلانية والوضوح في ممارسة أعمالها، مع خضوعها للمساءلة في جميع مستويات الإدارة وفي جميع وظائفها، ومنه يمكن أن نلخص مكونات الشفافية بما يلي:-الحصول على المعلومات.

-العلاقة السببية بين المعلومات والموضوع الموراد مراقبته.

-الدقة في الحصول على المعلومات[1] ..

و منه فإننا نتناول في هذا المبحث أهمية الشفافية في تحقيق العدالة والآثار المترتبة عن فقدانها.

المطلب الأول:

أهمية الشفافية في تحقيق العدالة

تحقق الشفافية عددا من المنافع والمزايا لا غنى عنها في أي مجتمع ديمقراطي حقيقي، فهي تعمل على إتاحة المعلومات التي تمكن المواطن من الاعتراض المبرر والموثق على أعمال الإدارة التي لا يوافق عليها والمسببة لأضرار وتمكينه من طلب التعويض عن ما لحقه من ضرر بسبب هذه الأعمال.

وتعد الأساس في أي عمل حكومي حتى يلقى صدى لدى جميع المواطنين، وبالأخص من الفئات المعارضة للنظام الحاكم لكون أن العمل الشفاف في غالبيته يكون مدروس من جميع الجوانب لان صاحبه ينتظر من وراء ذلك الرد على جميع الانتقادات التي سوف توجه لذلك العمل.

و تعمل من جهة ثانية على جعل الموظف العمومي أكثر حذرا وحرصا في أعماله خشية المساءلة من المواطنين.[2]

---

[1]- أ.عمراني كربوسة- الحكم الراشد ومستقبل التنمية المستدامة في الجزائر- مداخلة قدمت في ملتقى ديسمبر بجامعة الشلف- منشورة بموقع الجامعة www.univ -chelef.dz تاريخ الزيارة: 2011/06/06.

[2]- د. صديق محمد عفيفي – مرجع سا بق- ص 4.

إتاحة المعلومات تجعل كذلك المواطن في وضع أفضل لتخطيط نشاطاته وإجراء حساباته وتقلل الخلافات عن جهل بقواعد القانون بحيث ترشد سلوك المواطن لغرض مصلحته ومصلحة المجتمع، فكثيرا ما يتعرض المواطنين عن جهالة لعقوبات تصل حتى إلى جزائية، هذا راجع في أساسه إلى ضآلة وسائل الإعلام وعدم جديتها أي عدم شفافيتها، فأهمية الشفافية في تحقيق العدالة تتجلى لنا بوضوح عند تناولنا ولو بصفة وجيزة لمبادئ تطبيق الشفافية، وعلاقة الشفافية بالمساءلة ومدى تأثيرها على الفساد بصفة عامة والفساد الإداري بصفة خاصة.

الفرع الأول:

مبادئ تطبيق الشفافية:

أقرت اللجنة المؤقتة لمجلس محافظي صندوق النقد الدولي في اجتماعها ليوم 1998/04/16 ميثاق الممارسات السلبية في مجال شفافية المالية العامة في شقيها: الإيرادات والنفقات، والذي يعد الوثيقة الوحيدة التي حددت مفهوم الشفافية والممارسات السليمة التابعة لها في مجال المالية.[1]

كما تعرض برنامج الأمم المتحدة الإنمائي الخاص بإدارة الحكم في الدول العربية لمفهوم الشفافية ومدى تطبيقه بالنظر للمبادئ التي وردت في الوثيقة المذكورة أعلاه والمتمثلة أساسا في النقاط التالية: * الممارسة السليمة فيما يخص

- أنشطة الميزانية والأنشطة خارج الميزانية.
- الضرائب.
- أخلاقية السلوك.

---

[1] صندوق النقد الدولي- تقرير اللجنة المؤقتة لمجلس محافظي الصندوق: 1998/04/16. منشور بموقع www.imf.org تاريخ الزيارة: 2008/07/28.

1/ **أنشطة الميزانية والأنشطة خارج الميزانية:** لإضفاء الشفافية على أنشطة السلطة في هذا الميدان لجأ البنك الدولي إلى تمويل مشروع لتحديث الموازنة الجزائرية مدته خمس (5) سنوات، والذي شرع في العمل به سنة 2001.[1] ولهذا المشروع ثلاثة أهداف:

أ- توفير بيان شامل حول توزيع الموارد العامة.

ب- وضع إطار للنفقات الأساسية عن طريق إستخدام أفضل للمعلومات المتوفرة مع تعزيز فعالية تنفيذ الميزانية.

جـ- أخذ أراء وتعليقات الخبراء حول المسائل المالية بعين الإعتبار.[2]

فأساس الشفافية بالنسبة لأنشطة الميزانية هي الابتعاد وبصفة نهائية عن الحسابات الخاصة التي يتم متابعة سير إيراداتها ونفقاتها خارج الميزانية، وسبب ذلك أن هذه الحسابات سوف تفلت عن المراقبة وتكون نفقاتها محل شبهة.

و عليه فان شفافية أنشطة الميزانية العامة تقوي العمل الإداري القائم بالإنفاق وتمكن أجهزة الرقابة من أداء مهامها على أكمل وجه، ونقصد بأجهزة الرقابة هنا المجلس الشعبي الوطني ومجلس الأمة، وتكون الرقابة عن طريق قانون ضبط الميزانية الذي يعد الوسيلة الأساسية لممارسة الرقابة البرلمانية على تنفيذ الميزانية.[3] ومن الأهداف الرئيسية لهذا القانون هو تحقيق النفقات العامة لأقصى قدر ممكن من المنافع للمجتمع.[4]

2/ **الضرائب:** البنك الدولي يرى بأنه بالإضافة إلى الإصلاح الجبائي الجذري الذي قامت به السلطات الجزائرية الذي مس الجانب التشريعي والهيكل الإداري، الذي تم بموجبه إحداث مديريات مركزية ومصالح قاعدية على مستوى المديرية العامة للضرائب لتتكفل بالإعلام والعلاقات العامة. الدور الأساسي لهذه المديريات هي توضيح النصوص الجبائية وشرح مختلف الإجراءات الضريبية المتخذة ،ووضع هذه القوانين في متناول

---

[1]-برنامج إدارة الحكم في الدول العربية- ملامح الدولة- الشفافية المالية- www.pogar.org/arabic تاريخ الزيارة 2008/07/12.

[2]-الشفافية المالية – برنامج إدارة الحكم في الدول العربية- تقرير منشور بموقع: www.pogar.org – الزيارة بتاريخ 2008/12/02.

[3]-د- فوزي عطوي – مرجع سابق- ص:422.

[4]-د- طاهر الجنابي – علم المالية العامة والتشريع المالي – المكتبة القانونية – بغداد2007- ص:130.

الجميع. سعي الإدارة هذا يهدف إلى إضفاء شفافية أكثر على الضريبة التي تعد غامضة لدى الغالبية العظمى من المكلفينٍ هذا الغموض هو سبب نفور المكلفين ولجوء الأغلبية منهم إلى استعمال جميع الوسائل للتخلص من الضرائب الواجبة الدفع.

فإعلام المكلف وتحسيسه بواجباته وحقوقه يحسن العلاقة بين الإدارة والمكلف ويقلل من التهرب.

3/**أخلاقية السلوك:** يؤثر المحيط على أخلاق الفرد وعلى المجتمع بشكل سلبي إذا ساده الفساد وانتشرت فيه الممارسات غير المشروعة وقلت الرقابة الفعالة وتداخلت فيه الصلاحيات. لكون الحياة الإنسانية شبكة من المصالح والمنافع والحاجات المتبادلة، بحيث يبحث كل إنسان فيها عما يناسبه منها، حتى على حساب أقرب الناس إليه أحيانا..[1] لذلك يجب أن يلقن الشخص بالقيم والأخلاق الفاضلة لأنها أفضل وسيلة لتسيير الحياة الإنسانية. وهذا لا يمكن أن يتحقق في مجال دراستنا إلا إذا قمنا بتوعية المكلف بحقوقه والتزاماته اتجاه السلطة والمجتمع. ووضحنا للموظف واجباته الوظيفية والتزاماته اتجاه إدارته والمتعاملين معها،[2] وأكد البرنامج المذكور على الحاجة إلى الشفافية المالية وبالأخص إذا نظرنا إلى إيرادات الجزائر القياسية من النفط والغاز التي تستوجب وضع خطط محكمة للإنفاق مع تحديد الأولويات واحترام ضوابط الإنفاق العام.[3]

---

1 – محفوظ أيوب – الأخلاق نشوؤها وعواملها – بحث منشور بموقع www.maaber.com جانفي 2004 ص 2.

2 -. تم إعداد مدونتين أساسيتين في هذا المجال واحدة تخص المكلف وهي ميثاق المكلف بالضريبة والثانية تخص الموظف وهي مدونة أخلاقيات المهنة. وتم توزيع هاتين المدونتين على الموظفين والمكلفين الخاضعين للرقابة الجبائية لتمكينهم من الإطلاع على حقوقهم وواجباتهم إتجاه الإدارة الجبائية..

3 -ظوابط النفقة العامة وأولوياتها كما استخلصها الدكتور عبد الحميد محمود البعلي بخصوص صرف الزكاة هي:

– التخصيص النوعي والإقليمي: وهو ما توصل إليه الفكر الوضعي في القرن العشرين فأصبح يأخذ بهذه القاعدة بدلا من قاعدة عدم التخصيص التي درج عليها الفكر التقليدي بقصد إحداث نوع من النقد الاقتصادي ورفع كفاءة استخدام المال العام.

– سد الحاجة كأساس للعطاء: وتشمل في المصارف الثمانية التي نص عليها الشارع الحكيم وتقسم إلى صنفين وهما:

أ– يأخذ بحسب حاجته وهم الفقراء والمساكين وفي الرقاب وابن السبيل.

ب– يأخذ لمنفعته وهم العاملون عليها والمؤلفة قلوبهم والغارمون لإصلاح ذات البين والغزاة في سبيل الله.

– الحاجات العامة تعبر عن مصالح عامة تعو بالنفع الشخصي والجماعي للناس في نفس الوقت تتدرج وفق سلم الأولويات الشرعية إلى الضروريات والحاجات والتحسينات، فتقديم الأهم فالأهم من الحاجات أمر تدل عليه أصول الشريعة وقواعدها والالتزام بها في الإنفاق يحقق العدالة في التوزيع للدخل بين الأفراد.

فشفافية الإنفاق العام هي الدعامة الأساسية في نشر الوعي وهي جزء مما يسمى بالحكومة المفتوحة والتي تبغي التواصل الدائم والمستمر مع المواطنين..[1] وهذا التواصل هو الأساس في توفير بيئة ملائمة لبناء دولة القانون التي تقوم على الأطر القانونية والمؤسسات العادلة التي تعمل على حماية حقوق الإنسان.

فالعلاقة بين المكلفين والإدارة الضريبية يجب أن لا تكون علاقة عداء بل على العكس من ذلك يجب أن ترتكز على دعائم الثقة والتعاون والمسؤولية المشتركة في سبيل النفع العام.[2] هذا لا يتحقق إلا بفضل وعي الإدارة والمكلف ووجود أجهزة رقابة داخلية وخارجية فعالة.

هذا ما سوف نتعرض له في الفصل الثاني من هذا الباب الذي خصصناه لتعزيز الشفافية من خلال المهام الرقابية.

الفرع الثاني:

علاقة الشفافية بالمساءلة وبالفساد الإداري:

قبل التطرق إلى العلاقة التي تربط الشفافية بهذه المصطلحات يستوجب علينا أن نعرف هذه الأخيرة أولا لكي نتمكن بعدها من إبراز علاقتها بموضوعنا أخلاقية القوانين الضريبية ومدى نجاح أو عدم نجاح أي نظام ضريبي بفقدان عنصر المساءلة لكونه الوسيلة الأساسية في تحقيق دولة القانون التي تسودها الشفافية والنزاهة ويحارب فيها الفساد بجميع أنواعه، ويمكن النظام الضريبي من تكريس مبدأ العدالة.

أ/ **ما هي المساءلة:** عرفت المساءلة على أنها حق من حقوق المواطن تجاه السلطة وهي الضمانة الأساسية لتعزيز الديمقراطية في المجتمع. فلقد عرفها الأستاذان الدكتور جبار محمد علي الكعبي والباحث ياسر عمار عبد الحميد بأنها تعني قدرة أجهزة الدولة على محاسبة الأشخاص الذين عهدت إليهم بالوظائف في حالة الإخلال بها أو

---

[1] ـ صديق محمد عفيفي – مرجع سابق ص، 4.

[2] ـ حسام فايز عبد الغفور ـ العلاقة بين المكلف والإدارة الضريبية وأثرها على التحصيل والجباية ـ أطروحة ماجستير ـ كلية الدراسات العليا – جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين ـ 2008ـ الصفحة: 79.

محاسبة المسؤول في وحدة ما عن الأعمال التي يقوم بها الموظفون الذين تحت مسؤوليته،[1] وهي كلمة تشمل جميع من يتحملون المسؤولية سواء كانت عامة أو خاصة، كما عرفها برنامج الأمم المتحدة الإنمائي بأنها مطالبة المسؤولين بتقديم التوضيحات اللازمة لذوي مصلحة ما فيما يخص استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم وتلقي النقد وتحمل المسؤولية عن كل تقصير أو مخالفة.[2] كما عرفها على أنها الطلب من المسؤولين تقديم التوضيحات اللازمة لأصحاب المصلحة حول كيفية استخدام صلاحياتهم وتصريف واجباتهم.

ب / ما هو الفساد: عرف الفساد بصيغ عدة نذكر منها: إساءة استعمال السلطة لتحقيق مكاسب خاصة، وينظر علم الاجتماع للفساد على انه يتمثل في انتهاك قواعد السلوك الاجتماعي فيما يتعلق بالمصلحة العامة.[3] كما عرف على أنه:« العمولات الخفية وغيرها من السلوكات الغير مشروعة التي يتورط بها أصحاب السلطة العمومية أو الخاصة حينما يخرقون الواجبات اللصيقة بصفتهم بغرض الحصول على امتيازات غير مشروعة مهما كانت طبيعتها سواء لأنفسهم أو للغير »[4] كما تناوله المشرع الجزائري في المادة : 2 الفقرة: أ من القانون 01/06 المؤرخ في 2006/02/20 وأعطاه مفهوما أوسع من مفهوم الرشوة حيث أورد في الباب الرابع من القانون المذكور أعلاه كل الأفعال التي تدخل في إطار الفساد وجرمها.[5] بل يعد ذلك الانحراف الأخلاقي للمسؤولية في الحكومة وفي الإدارة، وفي هذا المعنى تندرج جميع ممارسات الاستغلال السيئ للوظيفة الحكومية لتسهيل التهرب والغش الضريبي والجمركي.

---

[1] د-جبار محمدعلي الكعبي والباحث:ياسر عمار عبد الحميد-شفافية الضريبة وأفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب –بحث مقدم الى مؤتمر بعنوان:نحو إستراتيجية وطنية شاملة لمواجهة الفساد وتعميم ثقافة النزاهة،منعقد ببغداد عام 2008 .

[2] –برنامج إدارة الحكم في الدول العربية –الشفافية والعدالة– – مقال منشور بموقع :.www.Pogar.org تاريخ الزيارة :2011/03/14.

[3] – مازن مرسول محمد – قضايا الفساد ومؤثراته المختلفة – مجلة النبأ العدد 80/ 2006 ص1 الموقع: www.annabaa.org تاريخ الزيارة: 2006/06/19.

[4] ـ هلال مراد– بحث بعنوان الوقاية من الفساد ومكافحته في التشريع الجزائري على ضوء القانون الدولي– نشرة القضاة– العدد2006/60 وزارة العدل ص:80.

[5] ـالقانون رقم 01/06 المؤرخ في 2006/02/20 المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته الجريدة الرسمية رقم 14 المؤرخة في 2006/03/08.

و الفساد انواع منه الفساد المالي، الاقتصادي، الاداري ومنه ما هو فردي ومنه ما هو جماعي.

1/علاقة الشفافية بالفساد : تتجلى هذه العلاقة في النقاط الهامة التالية :

يترتب عن العمل الإداري الذي تسوده الضبابية وتغيب عنه الشفافية ظهور الفساد وانتشاره بداية من الرشوة التي حازت مشروعية شبه رسمية في الثقافة الشعبية فقد حازت قدرا معتبرا من القبول العام وتكاد تصبح واحدة من ملامح البلدان النامية عموما وصولا إلى التهرب الجبائي الذي ترتبت عنه منافسة غير مشروعة قضت على كل مجهودات التنمية التي تقوم بها الدولة، وبالأخص الاستثمار المنتج الذي تواجهه منافسة شرسة من طرف البضائع المستوردة من الصين ذات السعر المنخفض والجودة الرديئة المقلدة والمغشوشة في نوعها وفي سعرها.

التهرب الضريبي في غالبيته ناتج عن الفساد الذي يؤثر على أداء الاقتصاد الوطني ويضعف النمو ويؤثر في استقرار البيئة الاستثمارية ويؤدي إلى زيادة تكلفة المشاريع ويهدد نقل التكنولوجيا ويضعف الأثر الإيجابي للمزايا الجبائية الممنوحة في إطار الاستثمار.[1] فكلما كان المكلف على علم بحقوقه والتزاماته كلما كان حريصا على احترام القانون وتجنب الوقوع في دائرة الفساد.[2]

إن العلاقة بين الفساد والشفافية هي علاقة عكسية فكلما قلت الشفافية زاد الفساد وكلما زادت معايير الشفافية في العمل الإداري والحكومي قلت نسبة الفساد.

2/ علاقة الشفافية بالمساءلة: تعتبر الشفافية كما سبق وأن تطرقنا لها من الركائز الأساسية للاقتصاد الحديث، فهي ترتبط بمعايير وقيم النزاهة، العدالة، الوضوح،

---

[1]– مازن مرسول محمد– مرجع سابق– ص:5 تاريخ الزيارة 2007/06/20

[2]-لتجنيب كل من المكلف والموظف من الوقوع في دائرة الفساد يجب تحقيق البساطة والوضوح في القوانين الضريبية على نحو يمكن فهمها بكل جوانبها حتى على مستوى المكلف البسيط، والعمل على أن تكون الأحكام كافة واضحة ومعلومة تمكن المكلف من حساب ضريبته، للحد من قدرة الموظفين في استخدام اجتهاداتهم في تطبيق تلك القوانين، – أنظر: – صالح حسن كاظم –مرجع سابق – ص:34.

والمساءلة في الأعمال والممارسات الإدارية[1].. وبالتالي علاقتها مع المساءلة والمحاسبة هي علاقة تبادلية، لا يمكن أن تتم المساءلة بصورة مناسبة وفعالة دون ممارسة الشفافية لكون هذه الأخيرة هي التي توفر المعلومات التي تمكن المواطن من الدفاع عن حقوقه وتجعل الموظف العمومي أكثر حذرا وحرصا خشية المساءلة.

وبالتالي فالشفافية لا يمكن أن تكون هدفا بحد ذاته دائما بل هي وسيلة من الوسائل التي تساعد على تطبيق مبدأ المساءلة.[2] والمحاسبة للوصول إلى الهدف الأساسي المنشود المتمثل في القضاء على كل مظاهر الفساد لكي تتحقق العدالة بمفهومها الواسع.

وبذلك يصبح اعتماد الشفافية في تعامل الحكومة والمنظمات والأحزاب مع الشعب أمر ضروري ليكونوا على علم تام بما تقوم به قصد إتاحة الفرصة لهم لمساءلة كل من يسيء لهم وتعويدهم على الأسلوب الحضاري في المحاسبة.[3]

المطلب الثاني

آثار فقدان الشفافية

إنه بمقدار ما تتوسع وظيفة الدولة لأداء المزيد من النشاطات الهامة، في شتى الميادين الاقتصادية، الاجتماعية، التربوية، الصحية والدفاعية بالإضافة إلى المهام التقليدية في مجال الإدارة والأمن والقضاء وتسيير مرافق الخدمات العامة، بمقدار ما يتطلب ذلك من التوسيع في مجال الإنفاق العام، وبالتالي يجب رصد المبالغ اللازمة التي يقتضيها هذا الإنفاق في ظل تشريعات عادلة ومنصفة تمكن الدولة من ممارسة مسؤوليتها عن رعاياها مسؤولية اجتماعية ومنصفة.

---

[1]-أ.عجلان العياشي وأ.غلاب فاتح–جامعة المسيلة–دور الإفصاح والشفافية والحوكمة المصرفية في تمويل التنمية المستدامة– حالة الجزائر–أبحاث الملتقى الدولي حول أداء وفعالية المنظمة في ظل التنمية المستدامة–10و11 نوفمبر 2009 الجزء:2 –منشورات مخبر السياسات والإستراتيجيات الاقتصادية في الجزائر–2010 ص:739.

[2]-د- صالح حسن كاظم- مرجع سابق- ص:46.

[3] مازن مرسول محمد – مرجع سابق – ص:12 تاريخ الزيارة 2007/06/20.

– أيضا: أنظر برنامج الأمم المتحدة الإنمائي – برنامج الحكم في الدول العربية – دليل موجز – منشور بالموقع www.undp.pogar.org .ص:5 – تاريخ الزيارة:2007/08/22.

وكلما أدركنا أن السياسة المالية لها مؤثرات تنصب عموما على ما في المجتمع من علاقات وتشابكات وتناقضات في الكثير من الأحيان، أدركنا أيضا إلى أي مدى يمكن أن تكون للسياسة المالية تأثيرات عميقة على توازن العلاقات الاجتماعية، والتي يمكن قياسها بالنظر إلى مدى تطبيق معايير الشفافية والنزاهة والمساءلة في إدارة وإنفاق الأموال العامة وتحصيل الإيرادات وتطبيق الموازنة على أكمل وجه.

فتطبيق الشفافية الضريبية يعني شمولية الضريبة، تدعيم التنمية، تشجيع الإستثمار، وبالتالي الحصول على مواد ضريبية أكثر للعمل على توزيع الموارد الاقتصادية بصفة متوازنة قصد الوصول إلى تنمية مستدامة من خلال توزيع النفقات العامة على مختلف القطاعات توزيعا عادلا يخدم بالدرجة الأولى المصلحة العامة ويحقق النفع العام.

أما إذا انعدمت الشفافية في العمل الإداري فسوف يؤدي ذلك وبدون شك إلى انتشار الفساد بأنواعه المالي والإداري وتنعدم الرقابة على المال العام وينجر عن ذلك وبدون شك الإخلال بمبدأ المساواة أمام تحمل العبء العام، هذا ما سوف نتناوله في الفرع الثاني من هذا المطلب.

الفرع الأول:

انتشار الفساد الإداري:

إن ظاهرة الفساد الإداري ظاهرة طبيعية في المجتمعات الرأسمالية حيث تختلف درجات هذا الفساد باختلاف تطور الدولة[1].. بحيث يجد الفساد مكانته في بلدان العالم الثالث لفساد مؤسسات الدولة وتدني مستويات الرفاه الاجتماعي التي تصل إلى أقصى مستوياتها، وهذا ناتج عن درجة التخلف وازدياد معدلات البطالة.

فالفساد آفة تنتج أساسا عن الضبابية التي تسود العمل السياسي، الإداري والاقتصادي، آثارها مدمرة لكل البنى في المجتمع ونتائجها تطال كل مقومات الحياة

[1]- ياسر خالد بركات الوائلي-الفساد الإداري-مظاهره وأسبابه- مقال منشور بمجلة النبأ العدد :2006/80- ص:2.

- أيضا أسار فخري عبد اللطيف - باحث في البنك المركزي العراقي- أثر أخلاقيات الوظيفة في تقليل فرص الفساد الإداري في الوظائف الحكومية- بحث منشور في مجلة الجندول - مجلة علوم إنسانية- العراق- العدد:29-جويلية 2006.

لعموم أبناء الشعب، فتهدر الأموال والثروات والوقت والطاقة وتعرقل أداء المسؤوليات وانجاز الوظائف والخدمات، ومنها الرقابة على المال العام، التي تعد من الأدوار الأساسية لكافة المجتمعات الحديثة، بل أن نشأة البرلمانات جاءت في المقام الأول لتحقيق هذه العملية، لذلك كان من الضروري تعزيز الرقابة المالية بصورة تجعلها قادرة على الحيلولة دون العبث بالمال العام أو إهداره.[1]

فسوء استعمال الصلاحيات التقديرية الممنوحة للإداريين تعد من الأسباب الرئيسة لانتشار الفساد الإداري، ويرجع ذلك إلى انخفاض مستوى الرقابة والمساءلة على مستوى كبار الموظفين ورجال السياسة لتمتعهم بحصانة تحميهم من الملاحقة والخضوع للمساءلة.[2] ومن صور هذه الرقابة، رقابة مدا خيل الأشخاص وإخضاعها للمساهمة في الأعباء العامة، عملا بما نص عليه دستور الجزائر وقانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة، على أن: كل من يحقق دخلا يخضع للضريبة بالنظر إلى مستوى هذا الدخل.

إن الفساد الإداري بشكل عام منتشر وله علاقة وطيدة بالفساد المالي، لأن انتشار الفساد الإداري يؤدي إلى انتشار الفساد المالي سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة، وهناك نوعان من الفساد، أولهما قد يكون في استغلال المنصب الإداري في الجهات الحكومية، وثانيهما أن يكون الفساد من منطلق استغلال أموال المواطنين من خلال الرشوة وتعطيل الإجراءات الإدارية لإنجاز عمل معين من أجل الاستفادة الشخصية من ذلك النشاط.

لوضع حد لهذه الظاهرة ولكي تتمكن الإدارة الضريبية من العمل ضمن الإطار المحدد قصد ترسيخ مبدأ شمولية الضريبة وعدالتها، لابد وان يكون عملها ضمن إجراءات واضحة ومعلنة، تعمل على تبني مواقف ذات علاقة بسياسات الدولة المالية والتنموية وتكون ضمن سياسات أخلاقية واضحة وصريحة.

[1] - لجنه الشفافية والنزاهة – وزارة الدولة للتنمية الإدارية –جمهورية مصر العربية – التقرير الثاني – أولويات العمل وآلياته- 10 أغسطس 2008- ص:34.

[2] -أ- خلدون عائشة- أساليب تفعيل الحكم الراشد في الإدارة المحلية في الجزائر واقعا وتحديات- دراسة مقدمة الملتقى الوطني حول إشكالية الحكم الراشد في إدارة الجماعات المحلية والإقليمية- جامعة ورقلة- بتاريخ- 13/12 ديسمبر 2010.

فالتحليل الموضوعي لهذه الظاهرة يقتضي بنا أن نبين الجانبين الأساسيين لها.

* **الجانب الأخلاقي:** ينبني الجانب الأخلاقي في أساسه على مدى التزام المجتمع بالدين، بالعادات وبالتقاليد ومدى احترامها، وبالأخص منها الإخلاص، الأمانة، النزاهة والولاء للوطن، فإذا ما أدى كل موظف ومواطن واجباته وفق ما تمليه أخلاقيات الوظيفة العامة وأخلاقيات المواطن الصالح، فان مجال الفساد سوف يتقلص إلى أدنى الحدود، فالنظام الإسلامي امتاز بهذه الميزات الحسنة دون سواه من الأنظمة من خلال ترشيده لدائرة الأخلاق واعتبارها كشرط لتحقيق العدالة، فالغش مهما كان نوعه يبدأ بالانحراف ويتطور إلى فساد.

من هنا يجب على الإدارة المالية أن تعمل على ترسيخ محتوى دليل أخلاقيات المهنة الذي تم إصداره أساسا لتبيان حقوق والتزامات الموظف بإدارة الضرائب، والعمل على إحداث توازن بينهما وقاية للنزاعات التي يمكن أن تعترض الموظفين عند ممارستهم لمهامهم لاسيما تلك المتعلقة برقابة تصريحات المكلفين، لذلك يجب على هؤلاء الأعوان احترام قواعد أخلاقيات المهنة التي تتطلب تأدية الوظيفة بكل استقلالية والالتزام بالحياد والنزاهة.

فسمعة الإدارة الجبائية مرتبطة بشكل كبير بمدى التقيد الصارم لأعوانها بمضمون ومحتوى دليل أخلاقيات المهنة[1]..الذي يبين بدقة حقوقهم والتزاماتهم الوظيفية. فقمة تطور الاقتصاد الإداري في أية دولة ينطلق من القيم الأخلاقية لتحقيق التسيير الناجح والفعال، كالصدق، الثقة، الإخلاص، النزاهة والرشادة وكلها قيما أخلاقية كبرى ينبغي التحلي بها للوصول إلى ترشيد دائرة الإدارة الجبائية لكي تتمكن من تطبيق القانون وتجسيد معانيه.[2]

* **الجانب المالي:** وهو المحرك والدافع الأساسي لظاهرة الفساد، فإذا نشأ لدى الفرد شعور داخلي وتجذر في نفسه بأن من يملك المال يملك السلطة ومن يملك السلطة يملك

---

[1]دليل أخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب 2007 ص:04.

[2]عبد الرحمان توفيق- الجودة الشاملة – الدليل المتكامل- مركز الخبرات المهنية للإدارة- القاهرة-2005-ص:68.

المال، عمل على استغلال موقع مسؤوليته لتحقيق مزايا ومكاسب شخصية على حساب المجتمع.

فإذا ما تفحصنا إحصائيات وزارة المالية الجزائرية- المديرية العامة للضرائب الخاصة بالتهرب الضريبي، وتصفحنا الجرائد والمجالات لتأكدنا من ضخامة الأموال العامة المهدورة. فالمكلف بطبعه الأناني يسعى إلى التخلص من الضريبة الواجبة الدفع بشتى الوسائل، والموظف الجبائي من جهته ملزم بالعمل ضمن الضوابط المنظمة لسلوك موظفي الإدارة الجبائية ومن جهة ثانية الحالة الاجتماعية المتدهورة التي يعاني منها[1].. المتمثلة أساسا في حالته المادية التي كثيرا ما تدفعه إلى مساعدة المكلف في تحقيق مساعيه الرامية إلى التهرب من العبء الضريبي مقابل مبالغ مالية زهيدة قصد تلبية متطلبات أسرته المادية.

أمام هذه المتناقضات التي أدت إلى انتشار هذه الظاهرة أصبح لزاما تطبيق مفهوم الشفافية الضريبة لما لها من دور هام وأساسي وتعد الوسيلة الناجحة للقضاء على الفساد بمختلف أشكاله وفي مختلف المجالات منها الإدارية والمالية.[2]

يمكن تحقيق ذلك عندما يطبق المبدأ بآلية عمل فعالة تبدأ بالكفاءة، النوعية وتنتهي بالرقابة الداخلية والخارجية الصارمة المتبوعة بالإجراءات الوقائية اللازمة للحد من هذه الظاهرة.

الفرع الثاني:

الإخلال بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي.

إن تقدير وعاء الضريبة على أسس واقعية مع تحديده بدقة يعد من مظاهر العدالة الاجتماعية، ومن المبادئ الأساسية للمحافظة على المال العام من جهة وحق المكلف من جهة ثانية وبالتالي الالتزام بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي.

[1] -BOUSNORA ALI –l'Amnistie fiscale en Algérie est-elle possible –étude publié dans la revue des science économique de la gestion et science commerciales-Université de M'sila-Algerie-n°=4/2010.page 37.

[2]-د- صالح حسن كاظم- مرجع سابق- ص:53.

فتقدير الوعاء بهذه الطريقة يضمن المساهمة في الأعباء العامة بنسب تأخذ بعين الاعتبار قيمة المال الخاضع للضريبة. بدون هذا الضابط الذي لا يمكن أن يتحقق إلا بقواعد قانونية واضحة، مستقرة وبممارسة إدارية شفافة. يمكن أن نتصور فرض أعباء على المكلف تتسم بالعنت وتفتقد للعدل فيما يتعلق بأسس تحديد وعاءها الضريبي، فتتحول الضريبة من مساهمة مقبولة يقتنع بها المكلف ويسددها بمحض إرادته إلى عقوبة مفروضة يحاول بشتى الوسائل التملص من الخضوع لعقابها.

هذا الوضع لا يخل فقط بالعدالة الاجتماعية وبمبدأ الشفافية فحسب، بل يتجاوز ذلك إلى المساس بمبدأ المساواة أمام القانون الذي يعد من ركائز عدالة النظام الضريبي، لذلك كان لزاما على المشرع أثناء سنه للقوانين الضريبية الأخذ في الحسبان وفي جميع النصوص احترام مبدأ العدالة كمبدأ حاكم للنظام الضريبي، "وعليه فإن ما أقره المشرع كما سبق وأن تطرقنا له بالنسبة للضريبة الجزافية الوحيدة يتنافى وواقعية الضريبة وعدالتها".

حيث منح سلطة تقدير الوعاء الضريبي لأعوان الإدارة، الشيء الذي يؤدي وبدون شك إلى ظهور تفاوتات في التقدير بين مصلحة وأخرى وبين ولاية وأخرى والأمثلة كثيرة جدا في هذا الميدان، فحتى في الحي الواحد نجد دكانين متجاورين يبيعان لنفس الزبائن نفس البضاعة تقدر لهما الإدارة وعاءين باختلاف متباين جدا.

فتطبيق مبدأ الشفافية صار مطلبا حضاريا وإنسانيا في سبيل القضاء على الفساد وأعوانه وأذياله، وبالفعل فان تطبيقه في مختلف الأطر المؤسساتية يخدم الأهداف التنموية، ويعزز الثقة في التعامل بين أبناء الشعب وبين مختلف المؤسسات في الدولة.[1] فهو يعتبر من أهم خصائص الحكم الراشد لكونه يمثل العلاقة السببية بين المعلومات المتوفرة والموضوع المراد مراقبته.[2]

[1]-مهدي زاير جاسم – دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري والمالي – مقال منشور – بمجلة الحوار المتمدن – العدد 2702 بتاريخ 2009/07/09

[2]- عمراني كربوسة – مرجع سابق-ص:4.

لهذا كان لزاما على المشرع الجبائي الرجوع إلى المصالح القاعدية قصد تقصي الحقائق حول الإصلاحات المطبقة ومدى نجاحها في تكريس العدالة الضريبية، لاتخاذ الإجراءات الكفيلة بتحسين العلاقة بين السلطة ورعاياها، للمحافظة على حقوق الخزينة العامة وحقوق المواطن في آن واحدا.[1] لأن السياسة المنتهجة من طرف الإدارة الضريبية تؤثر بشكل كبير في مستوى العلاقات بين المكلف والإدارة الضريبية، وفي مستوى التحصيل، وعليه يتوجب على الإدارة الضريبية عند وضع خطط عملها أن تأخذ بالحسبان الأهداف المرجوة من فرض الضريبة، وعلى المشرع أن يعمل على وضع قوانين تتلاءم وواقع وظروف المكلف، والظروف السياسية، الاقتصادية والاجتماعية السائدة.

وعلى الإدارة الضريبية أن تعمل على متابعة وتقييم خطط عملها باستمرار حتى تتمكن من فرض ضريبة عادلة، تفرض طبقا لوعاء ضريبي سليم، قصد تحقيق حصيلة وفيرة تمكن الدولة من تلبية حاجيات مواطنيها.

ولعل أهم مجال يستوجب أن تتدخل فيه الدولة في ظل عولمة الاقتصاد هو مجال محاربة الفساد الاقتصادي الذي يرتبط في جوهره بالفساد الأخلاقي كالرشوة، الابتزاز، التجارة غير الشرعية، وكلها مجالات لا يمكن إصلاحها إلا من خلال أخلقة تصرفات كل من الإدارة والمكلف بالضريبة معا، هذا ما سوف نتطرق له في المبحث الموالي مبينين دور الشفافية الضريبية في تحقيق ذلك.

---
[1]- Bousnobra Ali - o p cité-page:39

المبحث الثاني:

دور الشفافية الضريبية في أخلقة تصرفات الإدارة والمكلف بالضريبة.

انطلاقا من العلاقة التي تربط الإدارة الضريبية بالمكلف والتي تتعارض فيها المصالح، الإدارة تسعى إلى الحصول على الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة والمكلف بأنانيته يسعى إلى الاحتفاظ لصالحه بأكبر مبلغ ربح ممكن.

ومن خلال ما تعرضنا له أعلاه من تعريفات للشفافية بمختلف صورها سياسية كانت ،اجتماعية أو اقتصادية، ومن خلال تعريفات الضريبة وأسسها، يمكن القول أن الشفافية الضريبية تعني الأسلوب أو الطريقة التي يمكن من خلالها عرض القوانين والأنظمة والتعليمات الضريبية على المكلفين قصد زيادة قدرتهم على معرفة مقدار الضريبة المفروضة عليهم وطرق وإجراءات الطعن فيها وكيفيات فرضها وتسديدها. وبالتالي فهي تساعد على القيام الطوعي بالالتزامات المفروضة قانونا، تفاديا للعقوبات الجبائية التي تترتب على الإخلال بها، وتساعد على تحسين العلاقة بين الطرفين.

فكلما كان المكلف واعيا بالتزاماته وعلى دراية تامة بحقوقه عمل على تجنب الوقوع في دائرة الفساد والمفسدين الذين يستغلون جهله وينهبون أمواله ويضيعون حقوق الخزينة العامة.

ومنه يمكن القول أن الشفافية بالإضافة إلى أنها تعتبر من الخصائص الرئيسية لفعالية النظام الضريبي إلى جانب العدالة الضريبية،[1] فهي تعد الأداة الوقائية والوسيلة الأنجع لتمكين السلطة من مساءلة ومحاسبة المفسدين سواء كانوا مكلفين بالضريبة أو إداريين، لأن كلا الطرفين يكون على دراية تامة بالتزاماته اتجاه الآخر.

وجود المساءلة يدعم تصميم وتنفيذ السياسات بشكل فعال،[2] ويسمح كذلك بتنفيذ إجراءات الرقابة الإدارية والجبائية على أكمل وجه قصد تحقيق مبدأ العدالة في تحمل

[1] GOY GILBERT/ LA Théorie Economique de l'Impôt Optimal-Revue Française des Finances n° 55/1996-page-94.

[2]-فارس بن علوش بن بادي السبيعي- دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية- أطروحة دكتوراه جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية –الرياض-2010-الصفحة:41.

العبء العام، وتوزيعه بالتساوي على كافة المواطنين كل حسب قدرته التكلفية تحقيقا لمبدأ عمومية الضريبة، فالشفافية الضريبية بدورها لها مبادئ تقوم عليها وأهداف تسعى لتحقيقها هذا ما سوف نتناوله في المطلب الأول من هذا المبحث قبل أن نتعرض في المطلب الثاني لشفافية فرض الضريبة وتحصيلها.

المطلب الأول:

أسس الشفافية الضريبية.

تمثل الإدارة الضريبية مدخلا أساسيا لانضباط الأداء بمختلف مؤسسات الدولة بالنظر للميدان الذي تسيره والذي تتعارض فيه المصالح، الدولة تسعى من خلال فرض الضريبة لإيجاد موارد لتغطية نفقاتها والمكلف الذي يمتاز بالأنانية وحب الذات يعمل جاهدا وبكافة الطرق والوسائل لكي يحتفظ لنفسه بالقدر الأكبر من الأرباح التي يحققها. فالإدارة الضريبية في علاقاتها مع المواطنين تعتبر مرآة جميع إدارات الدولة فإذا صلحت هذه الإدارة وعمت الشفافية في معاملاتها نقص الفساد، وتمكنت أجهزة المراقبة من القيام بواجباتها على أكمل وجه وعلى عكس من ذلك فإن غياب الشفافية سوف يؤدي وبدون شك إلى الفساد الذي يؤدي بدوره إلى نهب ثروات الأمة، والفساد يسرق كذلك من المواطنين طموحاتهم وتطلعاتهم نحو مستقبل أفضل وتعليم أحسن ورعاية صحية أشمل وقدرة أكبر على الحصول على المساكن، على الطعام على الماء وغيرها من ضروريات الحياة.[1] وتعتبر الشفافية وسيلة المساءلة ومن أهم ركائز تحققها، يتجلى ذلك من خلال الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها والمبادئ التي تقوم عليها كما سوف نتعرض له:

الفرع الأول:

أهداف الشفافية الضريبية.

إن النظم والآليات والسياسات والتشريعات وغير ذلك من الأدوات التي تضعها السلطة حيز التطبيق لتسيير شؤونها، تسعى من خلالها لتقديم خدمات عامة من جهة

[1]-ديفيد م. لونا – مدير إدارة مكافحة الفساد وحوكمة الشركات – بوزارة الخارجية الأمريكية –مكافحة الفساد وتعزيز النزاهة – مسؤولية مشتركة تقوم على الوقاية والشفافية مقال منشور بموقع Centre for international prevate entreprise-2004.

ومن جهة ثانية تعمل على كفالة حق المواطن في معرفة وفهم ومراقبة وتقييم سلوكيات الموظفين العموميين، إلا أن هذا لا يمكن أن يتحقق إلا بإتاحة الفرصة للمواطن بأن يطلع على تلك الآليات والسياسات والتشريعات، وهذا هو المفهوم الأساسي للشفافية، التي تساعد على تدعيم المساءلة التي تعد بدورها من أهم الوسائل الوقائية لمكافحة الفساد الضريبي.[1]

و منه يمكن تحديد أبرز هذه الأهداف هي:

– **الحد من الفساد الإداري** : الشفافية تؤدي إلى القضاء على العلاقات المشبوهة بين متخذي القرار أو منفذيه مع أصحاب المصالح المشبوهة، فكلما كانت أطراف العلاقة على علم بحقوقها والتزاماتها كلما كانت المعاملة نظيفة لا تشوبها شائبة وعمل كل طرف في اتجاه المحافظة على حقوقه والالتزام بواجباته على أكمل وجه وعلى العكس من ذلك فإن إنعدام الشفافية والوضوح في تلك المعاملات، يؤدي إلى تغلغل الفساد الإداري على حساب المصلحة العامة وانعدام الثقة [2].إن عملية وصول التعليمات الضريبية إلى المكلف تساعد في الحد من الفساد الإداري، حيث أن موظف الإدارة الضريبية لا يستطيع التلاعب بمقدار الضريبة إذا كان المكلف على اطلاع بالقوانين والتعليمات، لأن هذا الأخير إذا لم يقتنع بما فرضته عليه الإدارة الضريبية، لجأ إلى الطعن في الضريبة المفروضة عليه وفق الإجراءات والطرق القانونية التي تجيز ذلك، وبالتالي فالعون الإداري يكون ملزما باحترام القانون والتعليمات ليتفادى اعتراضات المكلفين، مما يترتب عليه خفض كلفة فرض الضريبة بتفادي المنازعات والتوزيع المنصف للعبء الضريبي باحترام مبدأ العدالة الضريبية.

– **المساعدة على تطبيق مبدأ المساءلة:** إن إتاحة المعلومات يقلل المخالفة عن جهل بالقواعد القانونية، ويقلل المخالفة أيضا حال معرفتها وإدراك العواقب الوخيمة

[1]-د- صخر عبد الله الجنيدي- مكافحة الفساد الضريبي- الأردن-مقال منشور بموقع donia-alwatan .تاريخ الزيارة:28 أوت 2008.

[2]- فارس بن علوش- دور الشفافية والمساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية- أطروحة دكتوراه- جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية – قسم العلوم الإدارية- الرياض- السعودية – 2010- ص:4.

المترتبة على المخالفة،[1] هذا يعني تحميل الفرد مسؤولية ما يسند إليه من أعمال وما يتتبعها من مهام تتطلبها تلك المسؤولية، وذلك طبقا للشروط والمواصفات التي تكون قد سبق الموافقة عليها.[2] أي أنها وضعت في متناوله قبل مباشرة المهام الموكلة إليه بمعنى أن الموظف إذا أعلم بحقوقه والتزاماته يمكن مساءلته وتحميله عواقب أخطائه سواء كانت مقصودة أو غير مقصودة، وكذا بالنسبة للمكلف يمكن مراقبته والتحقيق في وضعيته وتحميله عواقب أخطائه.

لذلك نجد أن المشرع الجزائري تدعيما منه للشفافية وتطبيقا لمبدأ المساءلة أقرفي المادة 20: الفقرة:4 من قانون الإجراءات الجبائية بعدم إمكانية إجراء أي تحقيق في محاسبة المكلف دون إعلامه بذلك مسبقا، ون يكون ذلك عن طريق إشعار بالتحقيق على أن يكون هذا الإشعار مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة الخاضع للتحقيق.

– **زيادة وعي المكلف:** بتوفير البيئة المناسبة التي تسمح له بالاطلاع على القوانين والأنظمة والتعليمات وإجراءات الرقابة وكل ما يتعلق بعملية تقدير الضريبة وتحصيلها ويكون ذلك عن طريق وسائل النشر المتعددة التي تتوفر عليها الإدارة الضريبية، وبالأخص المعلومات الخاصة بتفسير القانون الضريبي وشرح قواعده . فكلما كان المكلف واعيا بالتزاماته اتجاه الإدارة الجبائية كلما قل التهرب الضريبي.[3] لكون المكلف يعلم مسبقا ما له وما عليه، وبإمكانه اتخاذ ما يراه مناسبا من الإجراءات للمحافظة على فرص تحقيقه للأرباح واستيفائه لواجبه الضريبي.

فمستوى الوعي الضريبي يتناسب عكسيا مع الشعور الوطني بتحمل المسؤولية في أعباء الدولة فكلما ارتفع مستواه الوعي الضريبي كلما قلت ظواهر التهرب الضريبي. وهذه مسؤولية السلطات.[4] في تكريس مبدأ الشفافية الذي يعد مدخلا لوضع معايير أخلاقية وميثاق عمل قوانين لما تؤدي إليه من ثقة وكذلك المساعدة على اكتشاف الفساد.

- [1] -الصديق محمد عفيفي- مرجع سابق- ص: 4.

[2]-فارس بن علوش – مرجع سابق- ص:9.

[3]-صالح حسن كاظم- مرجع سابق- ص:27.

[4]-د-غازي عناية – مرجع سابق-ص:252.

- **المساعدة على جلب الاستثمار:** خاصة إذا كانت هناك امتيازات وحوافز جبائية لم يطلع عليها من قبل المستثمر كالإعفاءات التي تمنح للمنتجين أو المصدرين.

غير أننا نقول بالنسبة لهذه النقطة بالذات أنه لا تكفي الشفافية الضريبية لوحدها، وإنما لابد أن تتسم أعمال الإدارة الجزائرية في جميع ميادينها بالشفافية وبالأخص منها المتعلقة بالميدان المالي والاقتصادي لأن ما يعانيه المستثمر يرجع أساسا للبيروقراطية السائدة في مختلف إدارتنا العمومية.

الفرع الثاني:

أسس تطبيق الشفافية الضريبية.

الشفافية من المقومات الأساسية للحكم الصالح الذي يشكل شرطا مسبقا من شروط تحقيق التنمية في أية دولة، فهي تقي إلى حد كبير من الأخطاء في العمل الحكومي ومن سوء تقدير الموارد وتساعد الإدارة على ضبط موازنتها بما يحقق توظيف أفضل للمال العام. فهي تساعد على الكشف عن السلبيات والمساوئ في النظم والإدارة وتساعد على حماية مصالح الجميع،[1] وبالتالي فهي تعد من خصائص فعالية النظام الضريبي.[2]

لذلك فإن الإدارة الجبائية كغيرها من الإدارات التي تلعب دورا هاما في السياسة المالية للدولة، يجب عليها أن تعمل على ترسيخ الشفافية في كل تعاملاتها مع المكلفين بالضريبة، ومن المبادئ الأساسية التي تساعدها على تحقيق ذلك ما يلي:

1- **إشراك المواطنين في صياغة القواعد القانونية والقرارات الضريبية:** يحتاج المواطنون إلى آليات يستطيعون من خلالها أن يؤثروا في قرارات الحكام والمسؤولين الحكوميين ويضعونهم موضع المساءلة بصورة منتظمة لإعطاء الشرعية لهذه النصوص وإضفاء الشفافية عليها لمنع استغلالها لأغراض شخصية من جهة ومن جهة أخرى لمحاربة ظاهرة التهرب الضريبي، لأن الضرائب اليوم أصبحت مسألة أخلاقية في المقام

---

[1] - صلاح الغزالي- جمعية الشفافية الكويتية – تحديد 20 معوقا للحكم الصالح في البلاد- المصدر منتدى القرآن الكريم- الموقع : www.montadaalquran.com تاريخ الزيارة 2009/02/17.

[2] -Goy Gilbert-o.p.cité –page:94.

الأول، كونها تعزز روح المسؤولية وتكسر حدة الشره للأرباح، وتؤثر على النزعة الاستهلاكية وترشدها وتعمل على تعزيز الثقة بين المكلف والسلطة، فكلما نضج شعور الأفراد بواجباتهم نحو المجتمع كانت الثقة كبيرة بالسلطة ومن ثم أقبلوا على الالتزام بواجبهم الضريبي.

غير أن ذلك وحده لا يكفي بل يجب تدعيمه بآليات الرقابة والضبط وحسن الجباية والتصريف لخلق نوع من الاطمئنان لدى المكلفين، وقبل هذا لابد من خلق حالة من الاقتناع الشعبي وتعزيز ثقة المواطن العادي بالمسؤولية الوطنية، ولا يتحقق هذا إلا بالمشاركة الفعالة للمواطنين وبتطهير أجهزة الدولة ومؤسساتها عن طريق مساءلة السلطة التنفيذية وحملها على التطبيق السليم للقانون فذلك سوف يؤدي وبدون شك إلى حرص السلطة على تطبيق النظام الضريبي على نحو عادل،[1] هذا يتطلب أن يكون أعضاء البرلمان في مستوى المسؤولية، ولكي يكونوا كذلك يستوجب استقلاليتهم ومستواهم العلمي يكون في مستوى المسؤولية المنوطة بهم لكي يتمكنوا من سن قوانين واضحة لضمان عدم تضارب المصالح بينهم وبين السلطة التنفيذية ولكي يحول ذلك دون قيامهم بالإخلال بدورهم والتزاماتهم، وتمكين هيئات الرقابة من القيام بدورها في إطار المساءلة.

2/منح المكلفين حقوق تبين بوضوح في المجالات التالية:

– تمكين المكلف من الحصول على معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب بخصوص وضعيته الجبائية ونعني بذلك الرد على استفسارات المكلفين وبوضوح وفي وقت معقول، وهذا لا يمكن تحقيقه إلا إذا كان العون المكلف بربط الضريبة على دراية تامة بالتزاماته الوظيفية وذو كفاءة عالية، والمكلف على إطلاع تام بواجباته وحقوقه، معناه تمكن العون الضريبي من تطبيق القوانين على أكمل وجه، وإطلاع المكلف على الإجراءات الإدارية والقانونية التي تمكنه من الدفاع عن حقوقه لكي يتحمل عبئا ضريبيا حسب قدرته التكلفية.

[1] صالح حسن كاظم- مرجع سابق- ص:37.

- المعاملة الضريبية العادلة والسريعة ،بحيث يستوجب تسوية وضعيات المكلفين في الآجال القانونية مع احترام التشريعات المنظمة لكل حالة.[1] فالتسويات الضريبية التي تتم في آجال قصيرة تمكن المكلف من تفادي الأخطاء التي وقع فيها مستقبلا والعمل على اجتنابها كما هو الحال بالنسبة لاستعمال فواتير المسجلين في بطاقية الغشاشين، فإذا أبلغ المكلفين في وقت تقديم تصريحاتهم عن وضعية المتعاملين معهم الذين أرفقت فواتيرهم بالتصريحات تمكنوا من تجنب الوقوع في استعمال فواتير هؤلاء وتفادوا التسويات التي يمكن أن تمس تصريحاتهم.

- المحافظة على سرية المعاملات.[2] يجب أن تتم عملية تسيير الملف الجبائي للمكلف في سرية تامة وكل تهاون في ذلك يعرض صاحبه للعقوبات التأديبية وهذا الجانب يدخل في إطار المحافظة على السر المهني الذي يعد من الواجبات الأساسية للموظف الجبائي.

- إتاحة إمكانية التظلم الإداري والطعن في القرارات الإدارية أمام الهيئات القضائية،[3] ولا يتحقق ذلك إلا إذا كانت التسويات المبلغة في الآجال للمكلف تتضمن كل المعلومات التي تتعلق بالحيثيات التي بنت عليها الإدارة ربط ضريبة المكلف.[4] فوجوب تسبيب القرارات الإدارية يدخل ضمن مضمون الشفافية.[5]

- تفعيل دور الإعلام في المجال الضريبي الغائب تماما في الجزائر فالمتصفح لمختلف وسائل الإعلام الجزائرية المكتوبة، المسموعة والمرئية، لا يجد مكانا لهذا الجانب المهم في حياة المواطن ما عدا ما يصدر أثناء دراسة قوانين المالية من سطور في بعض الجرائد ويقال من كلمات في نشرات الأخبار. نشير في هذا الشأن إلى غياب شبه تام

[1] نص المشرع الجزائري على الآجال الخاصة بتسوية وضعيات المكلفين في المواد..18 إلى21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[2] المادة.:65 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري نصت على سرية المعلومات الجبائية.

[3] لقد فتح المشرع الجزائري هذه الإمكانية طبقا لما نص عليه في المواد من..71. إلى 73. من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[4] المادة:19 الفقرة :5 من قانون الإجراءات الجبائية تنص على أنه يمكن لرئيس المفتشية أن يصحح التصريحات، لكن قبل ذلك عليه أن يرسل للمكلف بالضريبة، التصحيح المزمع القيام به، على أن يبين له بكل وضوح، بالنسبة لكل إعادة تقييم الأسباب التي دعت إلى ذلك وكذا مواد قانون الضرائب المطابقة لذلك.

[5] – فارس بن علوش- مرجع سابق- ص:33.

للاتحادات والمنظمات المهنية التي تضطلع بدور الممثل للمكلفين، فهي التي يجب عليها إعداد نشريات وعقد ندوات لتمكين منخرطيها من الاطلاع على حقوقهم وواجباتهم تجاه الإدارة الجبائية.

-التقويم الدوري لتطبيق مبدأ الشفافية في الإدارة العامة للضرائب عن طريق إنشاء نظام للمراجعة المحاسبية الداخلية لضمان المساءلة، بتفعيل دور المفتشية العامة باعتبارها الدعامة الأساسية لضمان عدم حياد الإدارة عن طريق التقويم الدوري، فلهذه الرقابة أهمية كبرى في إلزام الإدارة بالتنفيذ السليم للقوانين.[1] فبالرغم من وجود هيئة التفتيش الداخلية، إلا أن دورها لا يزال تقليديا يمس الجانب التنظيمي المتعلق بتسيير المصلحة دون التعمق في مدى احترام تطبيق القانون من طرف أعوان المصالح القاعدية كما سوف نتطرق له في حينه.

الفرع الثالث:

العلاقة بين الشفافية وقواعد الضريبة.

من خلال ما تعرضنا له في الفرعين الأول والثاني نستشف أن هناك علاقة وطيدة بين قواعد الضريبة والشفافية، ولكي نربط هذه العلاقة إرتباطا وثيقا يجب إشراك أعوان الإدارة الذين لهم علاقة مباشرة بتنفيذ القانون، والمكلفين بالضريبة عن طريق ممثليهم في إعداد النصوص القانونية المقترحة. لكون أن الفئتين أدرى بالمحيط الذي تطبق فيه هذه القوانين، وتتجلى لنا هذه العلاقة من خلال استعراضنا الوجيز لقواعد الضريبة التي سبق وأن تعرضنا لها في الفصل الأول فيتبين لنا أن هناك ارتباطا وثيقا بينها وبين مفهوم الشفافية بدءا من:

* قاعدة اليقين : التي تتطلب أن تكون الضريبة معلومة وواضحة وأن توضع القوانين والقرارات التي تنظمها تحت تصرف المكلفين، من خلال وسائل النشر المعروفة. وأن تتسم التشريعات الضريبية بالوضوح حتى يفهمها عامة الناس ويعرف المكلف الوعاء

[1] د- صالح حسن كاظم- مرجع سابق-ص:20.

الذي تفرض عليه الضريبة مقدارها وآجال دفعها وكيفية الطعن فيها في الحالة التي لما لا يكون فيها راضيا بمقدارها أو بكيفيات فرضها.[1]

هذا المبدأ له ارتباط وثيق بالشفافية الضريبية لكون هذه الأخيرة تتطلب أن تكون النصوص واضحة والضريبة معلومة وأن توضع القوانين والتشريعات في متناول المكلفين، بحيث يعد إعلام المكلف الأساس في تطبيق الشفافية الضريبية التي تعني المكاشفة بين الحكومة والشعب.[2]

* قاعدة الاقتصاد : تتطلب أن تكون الضريبة سهلة التطبيق ومرنة وأن تتجنب معوقاتها كالروتين والتعقيد لتجنب النفقات الإضافية لغرض تحصيل الضريبة، فالقاعدة تستوجب أن تكون نفقات تحصيل الضريبة ضئيلة بالمقارنة مع حصيلتها قدر الإمكان.

وهذه القاعدة بدورها لها ارتباط وثيق بالشفافية حيث أن من أهداف الشفافية وضع كل المعلومات اللازمة لفرض الضريبة وتحصيلها في متناول المكلفين لتفادي عراقيل التحصيل وبالتالي التقليل من النفقات المترتبة عن العملية.

* قاعدة الملاءمة: تتطلب مراعاة الظروف المادية والنفسية لدافعي الضرائب لكي لا تصبح الضريبة عائقا للإنتاج ومحبطا لنشاط الأشخاص،[3] فيجب أن تتلاءم أحكام الضرائب مع وضعية المكلف من حيث اختيار الوعاء الضريبي وأسلوب تحديده وقواعد وإجراءات جبائيه.[4]

مراعاة أحوال المكلفين وظروفهم يحسن العلاقة بين الهيئة والمكلف ويؤثر في نفسيتهم وهو ما تتطلبه الشفافية الضريبية حيث يساعد ذلك على الحد من عملية التهرب الضريبي.

---

[1]د- صالح حسن كاظم- مرجع سابق-ص:48.
[2]- فارس علوش- مرجع سابق- ص:14.
[3]د- محمد الجليلاتي- مرجع سابق- ص:4.
[4]- د- صالح حسن كاظم- مرجع سابق-ص:50.

* قاعدة العدالة : تتطلب هذه القاعدة أن يعامل المكلفين غير المتساوين في مقدرتهم التكلفية معاملة مختلفة ويعامل بالتساوي المكلفين الذين هم في مستوى اقتصادي واحد على أن تكون هذه المعاملة شاملة ومنصفة لكي يقتنع أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها، فالمشرع الضريبي يسعى إلى تحقيق العدالة الضريبية عند صياغة أي نظام ضريبي، إلا أنه تصادفه عدة صعوبات في تحقيقها وذلك راجع إلى صعوبة قياس أثر الضريبة بالنسبة إلى كل مكلف وأيضا اختلاف العبء النفسي من شخص لآخر.[1] لذلك لابد أن يكون عمله هذا منجز في إطار شفاف حتى يتمكن من بعث العلاقة وإعادة الثقة بين المواطن والإدارة من خلال شعوره بعدالة الضريبة والمنافع التي تعود عليه من خلال إنفاق مواردها وهذا ما يساعد على ضبط سلوك المكلف ضريبيا.

من خلال تبياننا للعلاقة بين قواعد الضريبة والشفافية يمكننا القول بأن اعتماد الشفافية والوضوح والتخلص من سرية المعلومات ووضعها تحت تصرف الباحثين ونشر المعلومات الضرورية منها وتمكين المكلفين بالاطلاع على كل ما من شأنه أن يعزز العلاقة بين المواطن والإدارة سوف يؤدي حتما وبدون شك إلى أخلقة القوانين الضريبية بأخلقة تصرفات الإدارة والمكلفين على السواء . ومنه فإننا سوف نتطرق في الدراسة التحليلية لدور الشفافية الضريبية في تكريس العدالة الضريبية والقضاء على الفساد الإداري، زيادة الإيرادات الضريبية والتقليل من ظاهرة التهرب الضريبي، من خلال الإجابة على السؤال التالي:

هل موضوع الشفافية الضريبية يرتبط بالمكلف أم بالإدارة الجبائية أم بكليهما معا؟

على أن تكون إجابتنا بالتعرض إلى شقي السؤال كل على حدى وصولا إلى استخلاص الجواب وذلك عند تعرضنا لشفافية فرض الضريبة وتحصيلها.

---

[1]- علي عباس عياد- مرجع سابق- ص:38.

المطلب الثاني:

شفافية فرض الضريبة وتحصيلها.

انطلاقا من الطابع ألتصريحي الذي يتميز به النظام الجبائي الجزائري فان المكلف بالضريبة شخصا طبيعيا أو معنويا ملزم وتحت مسؤوليته بالتصريح عن المداخيل والأرباح التي يحققها بحيث يقوم بحساب ودفع الضريبة المترتبة تلقائيا دون أي تدخل من الإدارة أو عن طريق الجداول المعدة بناءا على تصريحاته في الحالات التي نص فيها القانون على ذلك.

فالمشرع ألزم المكلف بالقيام بالتصريح ودفع المستحقات الضريبية في أجال محددة، يشكل الإخلال بأحد هذين الالتزامين مخالفة جبائية ،ويمكن أن تكون في بعض الحالات مخالفة جزائية إذا اقترنت بالغش.[1]

فالمشرع عندما منح الحرية الكاملة للمكلف لتحديد دخله والضريبة الواجبة الدفع، ألزمه من جهة أخرى بالتصريح والتسديد، ومنح مقابل ذلك للإدارة سلطة رقابة مدى صحة تلك التصريحات وسلطة متابعة المتقاعسين عن الدفع، فإذا كشفت هذه المراقبة انعدام أو عدم صحة التصريحات الجبائية أو عدم الالتزام بالدفع، لجأت الإدارة الجبائية إلى مباشرة سلطاتها المخولة لها قانونا في مجال تحديد الوعاء الضريبي وفرض الضريبة اللازمة أو في مجال التحصيل الجبري في حالة عدم التسديد.

إذا استنفذت هذه الإجراءات الإدارية ولم يلتزم المكلف بالضريبة بواجباته تجاه الإدارة، وإذا تم اكتشاف أعمال تدليسية تلجأ الإدارة إلى الأسلوب الردعي من أجل حمل المكلف بالضريبة على الالتزام بواجباته وذلك برفع شكوى أمام القضاء الجزائي لغرض تسليط العقوبات اللازمة.

[1]– وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب – الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة– سلسلة الدليل الجبائي– طبعة 2011– ص:52 إلى 56.
– أيضا: المواد من :354. إلى...371. الخاصة بالتصريح والتسديد(قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري).
ومن.144. إلى 152 ..الخاصة بإجراءات التحصيل.(قانون الإجراءات الجبائية الجزائري).

تخضع إجراءات الرقابة هذه لأصول وقواعد قانونية محددة، وتتمتع الإدارة الضريبية من أجل ممارستها لهذه الرقابة بسلطات واسعة في هذا المجال للتحقق من سلامة التصريح المقدم من طرف المكلف ومن أنه يمثل بصدق قيمة الضريبة الواجبة . فلها حق الاطلاع عند كل شخص خاضع للضريبة او له علاقة بها، على السجلات والفواتير وسائر المستندات التي تسمح لموظفيها بالتحقق من صحة استفاء الضريبة الواجبة عليه أو على الأشخاص المتعاملين معه.[1]

و لها حق مراقبة التصريحات والتحقيق في محاسبة المكلف لتدارك حقوق الخزينة العامة،[2] والغاية الأساسية المبررة لهذا الحق هي ضبط العمليات الخاضعة للضريبة وتحديد مقدار الضريبة المستحقة لتكريس مبدأ العدالة الضريبية بان يتحمل كل مكلف الضريبة بقدر الدخل الذي يحققه. فالتساهل في هذا المجال يؤدي وبدون شك إلى الإخلال بمبدأ المساواة أمام الضريبة، ويترتب عنه إحساس لدى الملتزمين بواجباتهم الضريبية بضعف الإدارة وبالتالي السلطة.

وبالمقابل وتكريسا لمبدأ توازن القوى فرض المشرع على الإدارة الالتزام بالقانون وبالسر المهني ويسري ذلك الالتزام على كل شخص يتمكن من خلال وظيفته الاطلاع على أسرار المكلفين والمشاركة في تحديد الوعاء الضريبي.

وعليه فان الشفافية التي يجب أن يلتزم بها المكلف لا تتمثل في التصريحات التي يقدمها والتسديدات التي يدفعها فقط، وإنما في مدى مطابقة هذه التصريحات لواقع نشاطه والمداخيل الحقيقية التي تحصل عليها. وهذا لا يمكن التأكد منه إلا إذا تمت مراقبة التصريحات المقدمة بغرض تصحيح اللامساواة بين المكلفين في تحمل العبء الضريبي وإلزام المكلف بتسديد القيمة الحقيقية التي يجب أن تسدد باتخاذ الإجراءات القانونية التي تكفل حق الخزينة العمومية في استيفاء مالها من حقوق.

---

[1]-وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب – الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة- سلسلة الدليل الجبائي- طبعة 2011- ص:52 إلى 56.
- أيضا: المواد من :354. إلى...371. الخاصة بالتصريح والتسديد(قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري).
ومن.144. إلى 152 ..الخاصة بإجراءات التحصيل.(قانون الإجراءات الجبائية الجزائري).

[2]– أنظر المواد: 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

فأول ما يجب أن تقوم به الإدارة الجبائية لتحقيق مبدأ مساواة المواطنين أمام الضريبة هو تحسين علاقتها مع المكلف قصد تشجيعه على ممارسة حقوقه وحمله على القيام بواجباته الجبائية لغرض تحقيق الشفافية اللازمة في تصريحاته.

وعليه فإننا سوف نتطرق تحت هذا العنوان إلى تشجيع المكلف للقيام بواجباته اتجاه الإدارة الضريبية، ثم نتعرض لواجبات الإدارة في مجال الرقابة الجبائية، متناولين ذلك تحت عنوانين أساسيين: أخلقة تصرفات المكلف بالضريبة، وأخلقة تصرفات الإدارة الضريبية.

الفرع الأول:

أخلقة تصرفات المكلف بالضريبة.

نص المشرع الجزائري على أسس دفع الضريبة بتحديد وعائها والأشخاص الخاضعين لها وأورد التزامات وحقوق المكلفين حسب كل نوع من أنواع الضرائب، حيث نص في المادة الأولى من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على تأسيس ضريبة سنوية وحيدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، تفرض هذه الضريبة على الدخل الصافي الإجمالي للمكلف بالضريبة، كما نص في المادة: 135 من نفس القانون على تأسيس ضريبة سنوية على مجمل الأرباح أو المداخيل التي تحققها الشركات وغيرها من الأشخاص المعنوية، وحدد في المواد من 01 إلى 13 من قانون الرسم على رقم الأعمال مجال تطبيق الرسم على القيمة المضافة، كما ورد تحديد المكلفين بحقوق الطابع، حقوق التسجيل وحقوق ضمان المعادن النفيسة في القوانين الخاصة بها.

فمادام الحدث المنشئ لكل ضريبة ورسم ووعاؤها حددا بدقة، ومادام النظام الضريبي المتبع في الجزائر أساسه تصريحي فليس أمام المكلف إلا القيام بواجباته الجبائية كي لا يقع في دائرة المتقاعسين وتطبق عليه إجراءات التسوية التلقائية التي تقوم بها الإدارة الجبائية، ولكن حتى الالتزام بالواجبات المذكورة أعلاه لابد وان يكون طواعية وشفاف وإلا كان المكلف مخلا بهذا الواجب وكان تصرفه غير أخلاقي، لأن من واجبه الوطني المساهمة في الأعباء العامة للدولة والمساهمة تكون طواعية. فعلى الإدارة الجبائية أن

تعمل على تحسين علاقاتها مع المكلفين بالضريبة لحملهم على تفضيل القيام طوعا بواجباتهم بالمساهمة في الأعباء العامة، وبعد ذلك يمكن للإدارة أن تستعمل الوسائل الممنوحة لها للتحقق من صحة تصريحات المكلفين والتأكد من مصداقيتها.[1] فأول ما نتعرض له تحت هذا العنوان هو تفضيل القيام الطوعي بالالتزامات الجبائية من طرف المكلف وثانيا شفافية تصريحاته الضريبية.

أولا: تفضيل القيام الطوعي بالالتزامات الجبائية :

لا شك أن علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية تعتبر العنصر الأساسي في تدبير الشأن العام المحلي والوطني، وتنظيم المال العام، فلا يمكن أن يكون لأي سياسة جبائية مفعول دون أن يكون هناك تواصل بين الإدارة كهيكل، وبين الخاضع للضريبة كمصدر للتمويل.[2]

لتعزيز العلاقة بين الإدارة والمكلف والوصول إلى تمكين هذا الأخير من القيام بالتزاماته طواعية دون تدخل من الإدارة، يستوجب تغيير الذهنيات التي تمتاز بها الإدارة الجبائية بما يخلق نوعا جديدا من العلاقات بين الطرفين.

وللقيام بهذه المهمة الصعبة التي تدخل في إطار تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف لنشر الثقافة الجبائية[3].. والتحول من مصطلح المكلف بالضريبة إلى مصطلح زبون الإدارة الجبائية، يتطلب القيام بإجراءات ميدانية عملية قصد دفع المكلف بالالتزام بواجباته وبالأخص منها قيامه بالتصريح بمداخيله الحقيقية في الآجال المحددة وتسديد ما يترتب على ذلك من حقوق للخزينة العمومية قصد الوصول الى تطبيق مبدأ شمولية الضريبية.

و نظرا للأنانية وحب الذات اللذان يمتاز بهما كل شخص، ونظرا لتضارب المصالح بين الشخص كمكلف والإدارة الجبائية كحامي لحقوق الخزينة العمومية، فالأول

---

[1]عيسى بولخوخ-الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب الضريبي-دراسة حالة ولاية باتنة-مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية- جامعة الحاج لخضر باتنة-2004/2003-ص:69/68.

[2]-مولاي الحسن كمازي- مرجع سابق- ص:86

[3] –DGIF-Rapport de performance-2007-L'égalité des citoyens devant l'impôts et l'amélioration des relations avec les contribuables- page :21.

يسعى إلى الإبقاء لنفسه على أكبر قيمة ممكنة من مداخيله والثانية تسعى للحصول على حقوق الخزينة العامة اللازمة لتغطية النفقات العامة من كل شخص تتوفر فيه شروط المساهمة في الأعباء العامة .

فأول ما يجب أن تقوم به الإدارة الجبائية لأداء دورها هذا هو معرفتها الكاملة للمكلفين بالضريبة ثم توفير الحماية القانونية لهم ويأتي بعدها رد الفعل الذي يجب أن يكون سريعا وفي الوقت المناسب في حالات تخلف المكلف عن التصريح او التسديد، قصد نشر ثقافة جبائية في أوساط المكلفين.

ا- المعرفة الكاملة للمكلفين بالضريبة :

إن لحالة المكلف بالضريبة أثر كبير في تحديد نوع النظام الضريبي الذي يمكن اختياره ونعني هنا بحالة المكلف كافة الظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية والثقافية التي تمكن المشرع من معرفة درجة الوعي الضريبي ونظرته إلى دور الدولة في المجتمع حتى تسمح للإدارة الجبائية من توفير الوسائل القانونية التي تساعدها على توزيع العبء الضريبي على كافة مواطني الدولة كل حسب قدرته التكلفية، وبالتالي تحقيق مبدأ شمولية الضريبة الذي يعد الأساس في تحقيق العدالة الضريبية.

لمعرفة المكلف معرفة جبائية كاملة يستوجب أولا القيام بالإحصاء الدوري وثانيا الحصول على المعلومات التي تمكن الإدارة من تحديد الوعاء الضريبي والعبء الذي يمكن أن يتحمله المكلف، وبالتالي توفير المعلومات اللازمة لمراقبة مدى صحة تصريحات المكلفين وفرض الضرائب اللازمة حتى على المكلفين المتقاعسين لتكريس المبدأ السابق الذكر (شمولية الضريبة).[1]

ا- 1- إحصاء المكلفين :

من المهام المسندة للإدارة الجبائية في ظل الإصلاح الذي كرسه المشرع في قانون المالية لسنة 1999، الإحصاء الدوري للمكلفين الذي أوجب القيام به من طرف المصالح

[1] -Jacques ROBERT-le Principe d'égalité dans le Droit Constitutionnel Francophone-les cahiers du conseil constitutionnel-n°3/1997.page:7.

القاعدية قصد تحيين معلومات الإدارة الجبائية بخصوص مكلفيها.[1] من جهة والعمل على ترقيمهم جبائيا بإحداث الرقم الجبائي.[2] مع إلزامية تقديم البطاقة الجبائية في كل العمليات الخاصة بالتجارة الخارجية الداخلة في إطار الاستيراد والتصدير سواء تعلق الأمر بالأشخاص المعنوية أو الطبيعية وكذا بالنسبة لكل العمليات التجارية الداخلية . أصبحت إلزامية النص على الرقم الجبائي في كل المعاملات التجارية واجبة منذ هذا التاريخ، حيث ألزم المشرع المحاسبين العموميين برفض تسديد أية نفقة دون أن يذكر في الصفقة أو الإتفاقية أو الفاتورة الرقم الجبائي الخاص بصاحبها.

فالإحصائيات التي قدمتها المديرية العامة للضرائب بخصوص عملية الترقيم الجبائي تثبت أن معدل الترقيم تجاوز 98% وأن عملية الإحصاء بالنظر إلى سنة 1999 تجاوزت نسبتها 110% في سنة2007.

فعمليتي الترقيم الجبائي وإحصاء المكلفين تدخلان في إطار إضفاء شفافية أكثر على النظام الضريبي الجزائري وتفادي التهرب الضريبي، وبالتالي تكريس العدالة في تحمل الأعباء العامة وتحميل المكلف على القيام بالتصريح الطوعي بمداخيله وتسديد ما عليه من حقوق تفاديا للغرامات والعقوبات الجبائية المترتبة عن عدم التصريح، وفي انتظار توسيع العمل بالبطاقة الجبائية المغناطيسية فإنه تم تقرير العمل بهذه البطاقة في كل العمليات المتعلقة بالتجارة الخارجية (الاستيراد والتصدير) ابتداء من جانفي 2009 حتى يتم تفادي الغش باللجوء إلى استعمال الأشخاص الوهميين في هذه العمليات أو كما تسمى الأسماء المستعارة.[3]

المشرع في قانون المالية لنفس السنة قام بإلغاء طريقة التسبيقات التي كانت الإدارة الجبائية هي التي تقوم بحسابها ودعوة المكلف بتسديدها على ثلاث فترات، اعتبر هذا الإلغاء تبسيطا لإجراءات دفع الضريبة، بحيث يقوم المكلف بالتصريح والدفع التلقائي

[1]-المادة: 16 من القانون 27/95 المؤرخ في 1995/12/30 المتضمن قانون المالية لسنة 1996 – الجريدة الرسمية رقم:82 المؤرخة في 1995/12/30.

[2]– أنظر المواد من 176 الى 178 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[3]– وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب- المذكرة رقم:01 المؤرخة في 2009/01/03 الصادرة عن مديرية الإعلام والوثائق الجبائية.

للأقساط الوقتية الثلاثة عن طريق التصريح المعروف بـ(ج50).[1] فالمكلف بالضريبة كلما كان على يقين بأن الإدارة الجبائية تقوم بواجبها الإحصائي وهي على دراية تامة بكل المواطنين الذين يمارسون نشاط يدر دخلا، وأنها تحوز المعلومات المتعلقة بنشاطه ومداخليه، كلما فضل القيام طوعا بالتزاماته الجبائية، بالتصريح والتسديد للحقوق الواجبة عليه لكي يتفادى العقوبات الجبائية التي يمكن أن تلحقه من جراء التأخر في تقديم تصريحاته.

إلا أن غياب روح المواطنة على مستوى الإحصاء العام للضرائب، وندرة الوسائل المادية اللازمة للقيام بهذه العملية كانت من ضمن العراقيل والصعوبات الأساسية التي تواجه العملية وكانت الدافع الأساسي للإخلال بمبدأ شمولية الضريبة ولكي تتمكن الإدارة من أداء وظيفتها الأساسية المتمثل في عدالة توزيع العبء الضريبي وتطبيق مبدأ شمولية الضريبة، يستوجب على السلطة وضع الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة في متناول هذه الهيئة المكلفة بالمحافظة على حقوق الخزينة العامة سواء تعلق الأمر بالوعاء أو بالتحصيل.

فلا يعقل أن نرى في سنة 2010 إدارة تستعمل وسائل نقل تجاوزها الزمن، تعود مدة استعمالها لأكثر من 14 سنة، وأن جل مصالحها تعمل بالوسائل التقليدية والإعلام الآلي لا يتعدى نسبة تغطية المصالح به 50% ولا تتوفر لحد اليوم على بنك معلومات يساعد ها في حصر مدا خيل الأشخاص قصد فرض ضريبة دخل عادلة من جهة ومن جهة ثانية تمكين مصالح التحصيل من تتبع وضعيات المكلفين لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة لدى المكلفين التي فاق مبلغها **900** تسعمائة مليار دينار حسب إحصائيات المديرية العامة للضرائب لسنة **2008** (غير منشورة).

I-2- حق الإطلاع :

تتجلى سلطة الإدارة الجبائية بوضوح عند مباشرتها لصلاحيات الرقابة التي خصها بها المشرع لبسط العدالة في تحمل العبء الضريبي، التي لا يمكن أن تتحقق إلا إذا

[1]- المادة:356 الفقرة 2 من قانون الضرائب المباشرة المعدلة والمتممة بموجب المادة :20 من قانون المالية لسنة 2009.

كانت هناك متابعة حقيقية للمكلفين بالضريبة، التي تتم أولا كما سبق القول عن طريق الإحصاء الدوري للمكلفين وثانيا عن طريق جمع المعلومات والاستدلالات التي تمكن الإدارة من المراقبة الجيدة لتصريحات المكلفين، لذلك نجد أن المشرع الجزائري خص الإدارة الجبائية بحق يسمح لأعوانها بالاطلاع على الوثائق والمعلومات التي تمكنها من تأسيس الوعاء الضريبي ومن المراقبة.[1]

إن المتفحص للمادة: **09** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة الجزائري على سبيل المثال يجد أن المشرع نص على" أن الضريبة على الدخل الإجمالي تستحق على المداخيل والأرباح المحققة خلال السنة"، التساؤل المطروح هنا يتمثل في: كيف يمكن للإدارة الجبائية أن تتأكد من صحة المعلومات الواردة في تصريحات المكلفين للوقوف على حقيقة المداخيل والأرباح التي يجب أن تخضع للضريبة دون أن تكون حائزة على المعلومات الكافية ؟ طبعا هذا لا يمكن أن يتحقق إلا إذا باشرت الإدارة الضريبية حقها المقرر من طرف المشرع المتمثل في حق الاطلاع لدى كل الإدارات والهيئات العمومية والمؤسسات المالية...الخ.[2] وحتى الجهات القضائية يجب عليها أن تطلع الإدارة الجبائية على كل البيانات التي تتحصل عليها والتي من شأنها أن تسمح بالمحافظة على حقوق الخزينة العامة أو أية معلومة أو مناورة من أحد المتقاضين كانت نتائجها الغش أو التملص من الضريبة سواء كانت الدعوى المرفوعة لديها مدنية أو جزائية،[3] حتى وأن أفضى الحكم إلى انتفاء وجه الدعوى. فبالإضافة إلى هذه الهيئات فإننا نجد أن المشرع وسع دائرة هذا الحق الذي أساسه ترسيخ العدالة وإضفاء الشفافية الضريبية، للمؤسسات الخاصة والمكلفين بالضريبة الآخرين فلا يمكن لأحد من هؤلاء أن يتذرع بالسر المهني لتفادي إعطاء المعلومات اللازمة للإدارة الجبائية.

فبممارسة الإدارة حقها هذا بكل جدية وبتوفر الوسائل المادية اللازمة سوف تتمكن من تكوين بنك للمعلومات خاص بها، تستعمله في مراقبة صحة تصريحات المكلف

---

[1]- المادة 45 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

أيضا العيد صالحي – الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية – دار هومة للطباعة– والنشر والتوزيع – الجزائر–الصفحة:62و63..

[2]- المادة 46 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[3]-المادة:47 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

وتسوية وضعيات الغير مصرحين لكي تكرس مبدأ شمولية الضريبة الذي يقتضي بأن يخضع للضريبة كل من يحقق دخلا باستثناء من أعفي قانونا.[1]

II- توفير الحماية القانونية للمكلفين :

إذا تمكنت السلطة من تأمين الحماية القانونية للقرارات التي اتخذتها ذات البعد الجبائي، فإن الإدارة الضريبية سوف تكون مساعدا للمؤسسات على تنمية نفسها وللخواص على تطبيق تشريع جبائي معقد. هذا التامين يتحقق بتطبيق القانون على كافة المستويات بدون استثناء وبنفس الطريقة ويرتب نفس الآثار[2]، ويمكن هيئات الرقابة من أداء مهامها بكل استقلالية ونزاهة. هذا التشريع المعقد سوف ينتج آثاره عن طريق تبسيط إجراءات فرض الضريبة بداية من تحديد وعائها وصولا إلى التصريح بالنتائج الخاضعة للضريبة وتسديد المبالغ المستحقة، فكلما بسطنا إجراءات التصريح والتسديد كلما وفرنا حماية أكثر للمكلفين بالضريبة تمكنهم من العمل في شفافية تامة وتمنحهم الفرصة في معرفة مالهم وما عليهم.

فالمشرع الجزائري بادر بداية من سنة **2007** بوضع تدابير خاصة بكبريات المؤسسات تمثلت في إلغاء الجداول الخاصة بأقساط الضريبة على أرباح الشركات، ومدد هذا الإجراء في سنة 2009 بموجب المادة 20 من قانون المالية لسنة **2009** ليشمل مجمل المكلفين الخاضعين للضريبة على أرباح الشركات وفي سنة **2010** أخضع لنفس الإجراء ممارسي المهن الحرة.

يسمح هذا الإجراء للمكلف بان يقوم هو بنفسه بالتصفية والتصريح والدفع التلقائي للأقساط الوقتية الثلاث عن طريق التصريح الشهري وكذا تسديد رصيد التصفية أثناء تقديم التصريح السنوي وذلك بعد خصم التسبيقات المسددة، وقبلها كما أشرنا له سابقا

---

[1]-عادل فليح العلي – طلال محمود كدادي- اقتصاديات المالية العامة – الكتاب الثاني – الإيرادات العامة والموازنة العامة للدولة – وزارة التعليم العالي والبحث العلمي – دار الكتب للطباعة والنشر- جامعة الموصل-1989 ص:95-96.

[2] -Jacques ROBERT -o.p. cité .page:07.
-Aussi-DGIF-Rapport de performance:2007-article .p. cité -page: 21

بسط المشرع إجراءات فرض الضريبة بالنسبة للمكلفين الخاضعين لنظام التقدير الجزافي وأخضعوا إلى ضريبة وحيدة جزافية.

هذه التدابير المتخذة تدخل في إطار تبسيط الإجراءات الجبائية التي يجب تدعيمها قصد حماية المكلفين بنشر الثقافة الجبائية في أوساطهم، والعمل على سن نصوص قانونية واضحة سهلة الفهم، ولا تحتمل العديد من التأويلات لتحقيق مبدأ اليقين الذي يعد من ركائز عدالة النظام الضريبي فكلما طبقنا القانون بكل شفافية، نكون قد وفرنا الحماية اللازمة للمكلفين كي يمارسوا نشاطهم بكل حرية ويعملوا على تنمية مواردهم وبالتالي توفير مبالغ إضافية للخزينة العمومية، وهذا لا يتحقق إلا إذا ركزت السلطة ووجهت مجهوداتها نحو إعداد نصوص واضحة قابلة للتطبيق وإعلام المكلف بها بكل الوسائل المتاحة له.

بالإضافة إلى هذه التدابير يستوجب على المشرع أن يحدد بدقة صلاحيات تدخل الإدارة الضريبية بخصوص التسويات الجبائية التي تقوم بها أثناء مراقبة تصريحات المكلفين أو عند استغلالها للمعلومات التي تحصلت عليها، على أن يخص هذا التحديد المدة الخاضعة للرقابة ومدة التحقيق وكذا موضوع المراقبة.[1] لأن أساليب الرقابة مهما كانت تتميز بالصرامة من جهة وبالردع من جهة أخرى، لذلك يستوجب على الإدارة البحث عن الأطر الأساسية التي عن طريقها تكون الضوابط الجبائية أكثر فعالية، أي تهدف إلى إيجاد مكلف واع بدور الضريبة في التنمية ومقتنع بواجباته والتزاماته الجبائية.[2]

أ/ المدة الخاضعة للرقابة : كأصل عام تخضع للرقابة تصريحات الأربع سنوات الأخيرة لرقم الأعمال والإيرادات المهنية، المداخيل والأرباح المحققة (المادة:**39** من قانون الإجراءات الجبائية)، وكاستثناء يمكن أن تمدد هذه الفترة لسنتين في حالة ما إذا قامت الإدارة الجبائية برفع دعوى قضائية عند ثبوت أن المكلف بالضريبة قد لجأ إلى طرق تدليسية للتملص من جزء أو كل الضريبة الواجبة عليه (المادة :**326** من قانون الضرائب

[1]- العيد صالحي –مرجع سابق-ص:39.

[2]_حامد عبد المجيد دراز- المالية العامة – مؤسسة شباب الجامعة – القاهرة- دون سنة نشر- ص:237.

المباشرة والمادة: **153** من قانون الرسم على رقم الأعمال) وعليه فانه في حالة تمديد اجل تقادم حق الإدارة في المراقبة، يستوجب على هذه الأخيرة أن تلجا أولا إلى القضاء لتقديم شكوى التهرب الضريبي لكون هذا الإجراء أساسي ويعتبر حماية للمكلف من تعسفات الإدارة، لأن القضاء هو وحده الذي يثبت أو ينفي تهمة التهرب على المكلف.[1]

ب/ مدة المراقبة: حدد المشرع الجزائري مدة التحقيق بعين المكان بالنظر لرقم الأعمال السنوي المحقق وطبيعة النشاط، وجعل هذه المدة من النظام العام بحيث تبطل المراقبة بمخالفة هذه المدة.

جـ/موضوع المراقبة: لا يمكن إجراء رقابة محاسبية دون إشعار المكلف أو تسليمه شخصيا إشعار بالتحقيق على أن يتضمن هذا الإشعار الفترة المحددة للتحقيق والضرائب والرسوم المعنية بالمراجعة والوثائق التي ستتم معاينتها.

كما لاحظنا أنه لا يمكن القيام بالرقابة الجبائية إلا بإتباع إجراءات قانونية صارمة، هذا قرر أساسا لأجل ضمان المساواة الجبائية وحماية المكلف من تعسف الإدارة.

II- 1- الإعلام كوسيلة لنشر الثقافة الجبائية:

الإدارة الجبائية الجزائرية في السنوات الأخيرة وجهت مجهوداتها نحو إعلام المكلفين قصد نشر ثقافة المسؤولية وأداء الواجب وذلك بإعلامهم بواجباتهم الجبائية حقوقهم، ففي هذا السياق تم إعداد ميثاق المكلف بالضريبة الخاضع للرقابة الجبائية وقرر إلزامية تسليم هذه الوثيقة إلى المكلف المعني قبل إجراء المراقبة.[2]

كما تم طبع ونشر دليل المكلف بصفة عامة الذي يتضمن حقوق وواجبات المكلفين سواء تعلق الأمر بمختلف التصريحات أو طرق الطعن في الضرائب المفروضة عليهم، وكذا إجراءات التسديد وإيقاف التنفيذ، بالإضافة لإصدار دليل خاص بكل ضريبة وآخر

---

[1]- المادة:110 الفقرة:2 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[2]- أنظر المادة:20 الفقرة:4 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري،التي تقضي بأنه" لا يمكن إجراء أي تحقيق في المحاسبة دون إعلام المكلف بالضريبة مسبقا،عن طريق إرسال أو تسليم إشعار بالتحقيق مقابل إشعار بالوصول مرفقا بميثاق حقوق وواجبات المكلف بالضريبة المحقق في محاسبته".

خاص بكل صنف من أصناف المكلفين، كدليل المهن الحرة ودليل النشاطات الفلاحية، الحرفية، وكذا تنظيم الأبواب المفتوحة والأيام الدراسية .

فكل هذه المجهودات التي تقوم بها الإدارة الجبائية تدخل في إطار إعلام المكلف ونشر الثقافة الجبائية في أوساطه لكون النظام الضريبي الجزائري كما سبق القول نظام تصريحي يتطلب أن يكون المكلف على دراية بواجباته الجبائية وبحقوقه لكي يتمكن من الدفاع عنها. إلا أن هذه المجهودات لم تمكن الإدارة الجبائية الجزائرية من تحقيق طموحاتها في هذا المجال وأسباب ذلك كثيرة ومتنوعة تعود في أساسها لعدم وجود برامج تثقيفية للمتمدرسين بداية من الطور الابتدائي ثم المتوسط والثانوي، لتوضيح أهمية الضريبة كمورد مالي لتحقيق التكافل الاجتماعي.

بالإضافة إلى عدم مواكبة الأطراف الأخرى الفاعلة في المجال الاقتصادي والتجاري لكل التطورات التي حدثت في المنظومة التشريعية والتنظيمية للإدارة الجبائية.

حيث سبق وأن اشرنا أن الإصلاح الذي يجب أن يتم هو إصلاح كلي متكامل حتى تتمكن السلطة من تحقيق ما تصبو إليه في هذا الشأن.

II- 2- وضوح النص القانوني والتنظيمي:

لا شك أن تحصيل الضريبة من الأفراد فيها استيلاء على جزء من مالهم وحرمان لهم من التمتع به، هذا الحرمان رخصه المشرع لضرورة قضت بها المصلحة العامة. وحماية للأفراد من استغلال الإدارة للنص القانوني وتفسيره كما تريد يجب أن تكون الأحكام القانونية المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي والضريبة الواجبة الدفع واضحة لدى المكلفين لكي يسهل تعاملهم مع القانون وتنفيذه بطريقة سليمة.[1]

ووضوح النص يعني تمكين أصحاب المصالح من مساءلة أصحاب المسؤولية فيما يخص هذه الأُطر والالتزامات.[2] فما دام النص واضحا والالتزامات محددة فإن الإداري

---

[1]– د. محمد الجليلاتي – مرجع سابق– ص–4 .

– أيضا: حسين مصطفى حسين– مرجع سابق– ص:45.

[2]-برنامج الأمم المتحدة الإنمائي POGAR - دليل موجز – مرجع سابق–موقع www.undp-pogar.org

يعمل على محاربة التهرب والغش الضريبي والمكلف يعمل على احترام التزاماته الجبائية والدفاع عن حقوقه تجاه الإدارة الجبائية، فكلما كان النص القانوني واضحا كلما اتقينا الشبهات سواء تعلق الأمر بالإدارة أو المكلف أو القاضي الفاصل في النزاع المطروح، فالشفافية الضريبية تقتضي أن يكون النص القانوني واضحا حتى تتمكن السلطة من مساءلة المسؤول ومراقبة المكلف فمساءلة التشريع هي من أهم المسائل التي يجب على السلطة أن تأخذها بعين الإعتبار، فكلما كانت التشريعات تحتمل التفسيرين مختلفين أختار المكلف التفسير الذي يفيده عندئذ يضر بحصيلة الضريبة، ولو إضظر الأخذ بتفسير الإدارة فإن من شأن ذلك أن يطبع أثرا سيئا في نفسه، مما يدفعه إلى التهرب من عبء الضريبة في المستقبل، لذلك أصبح من الضروري أن تتسم عبارات التشريع الضريبي بالوضوح وأن تبتعد عن العبارات التي يشوبها لبس أو يكتنفها غموض.

و الوضوح يتطلب بالإضافة إلى جانب الصياغة الاستقرار في القوانين على الأقل منها القواعد العامة سواء.[1] المتعلقة منها بالإجراءات أو بالجانب التقني المتعلق بتحديد الوعاء الضريبي والضريبة الواجبة الدفع. بالنسبة للجانب التنظيمي يستوجب رفع اللبس الملحوظ حاليا في اختصاصات كل من مدير الضرائب ورئيس مركز الضرائب فيما يخص فرض الضريبة والمنازعات المتعلقة بها، مع تحديد مسؤوليات كل الأطراف بدقة حتى تمكن أجهزة الرقابة الداخلية من أداء واجبها على أكمل وجه، بمسألة كل مخل بالتزاماته الوظيفية.

ثانيا- شفافية تصريحات المكلف:

قاعدة اليقين تقتضي أن تكون الضريبة معلومة واضحة ولا غموض فيها بالنسبة للمكلف بها ومن الضروري أن يكون الفرد المخاطب بها على بينة بالتزاماته الضريبية على وجه التحديد حتى يتمكن من تحديد ما له وما عليه والوفاء بكل التزاماته تجاه الإدارة الضريبية، لذا فإننا نجد أن المشرع كلف الإدارة الجبائية بوضع تحت تصرف المكلفين

---

[1] -حجار مبروكة- مرجع سابق- ص:26.

- أيضا: عدلي محمد توفيق – في النظم الضريبية- دار الجامعات المصرية- القاهرة- مصر- 1975-ص:177.

بالضريبة مختلف نماذج التصريحات الضريبية التي تتضمن شروحا وافية بخصوص كيفيات تقديم التصريحات وآجال التسديد، حتى يكون المكلف على دراية تامة بما سوف يتحمله من عبء ضريبي. فهو الذي يقوم بتحديد الوعاء الضريبي وحساب الضريبة الواجبة وقيامه بتسديدها في آجال محددة مسبقا.

فالشفافية التي يجب أن يتحلى بها المكلف لا تتمثل في التصريحات المقدمة من طرفه والتسديدات الضريبية التي يدفعها وإنما في مدى مطابقة هذه التصريحات لواقع نشاطه، فإذا كانت التصريحات صحيحة فإن الضريبة سوف تفرض على الدخل الحقيقي، إلا أن مسألة الوصول إلى وعاء الضريبة الحقيقي لا ترتبط بالوسيلة المتبعة في حصر وتقدير هذا الوعاء بقدر ارتباطها بأخلاق المكلفين، فكلما علت الأخلاق ونما الوعي الضريبي دفع الأفراد عن طيب خاطر الضريبة المستحقة عليهم، أما إذا كانت الأخلاق عليلة فإن المكلفين لا يفهمون واجباتهم المالية ولا يقدرون الواجبات التي تجبى من أجلها الضريبة، بل يعتبرون دفعها بمثابة ضرر لهم،[1] لذلك لابد أن تقوم الإدارة الجبائية بمراقبة هذه التصريحات والتأكد من صدقها وتصحيح الأخطاء المرتكبة بالإطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية.[2]

الرقابة التي تقوم بها الإدارة يفترض أن تكون ذات جوانب متعددة أهمها جانب حماية المكلف والتأكد من سلامته، ثم يأتي ما يتعلق بجانب استمرار الخدمات وجودتها وأمانتها وبعدها يأتي منع هدرا لمال العام برصد المخالفات والتوعية وطبيعي أن يأتي حينئذ جانب العقوبات والغرامات، ولأجل الوقوف على هذا الجانب المهم من الدراسة ومعالجته بطريقة ذات صلة بالواقع الذي يدركه الجميع ويحسه الغالبية من المكلفين في تعاملاتهم مع الإدارة الجبائية، يجب أن نتعرض أولا إلى الالتزامات الجبائية للمكلف، وثانيا إلى الرقابة الجبائية باعتبارها أداة لبسط الشفافية الضريبية ووسيلة لترسيخ المساواة في تحمل العبء العام، ثم نتناول رصد المخالفات الجبائية وكيفية متابعة مرتكبيها، فالمشرع من أجل تحقيق عدالة نسبية بين الإدارة والمكلف بالضريبة، حدد مجموعة من الالتزامات وجب

---

[1]- الحياري عادل – الضريبة على الدخل العام – رسالة دكتوراه- مقدمة إلى كلية الحقوق – جامعة القاهرة- 1968- ص:449.

[2]- صالح حسن كاظم- مرجع سابق- ص:40.

على المكلف احترامها ويقابل ذلك منحه ضمانات تحميه من أي تعسف قد ينجم عن الإدارة.[1] رغم كون اقتطاع الضريبة حق من الحقوق القانونية للدولة.[2] إلا أن المشرع حرص في مجال فرض الضريبة على أن يصبغ مهمة الإدارة الضريبية بالطابع التوفيقي، وبالتالي لابد على الإدارة أن تسعى وراء تحقيق هدف أساسي يتمثل في جعل المكلف شريكا كاملا لإنجاز المهمة التي أنشأت من أجلها الضريبة وهي تمويل ميزانية الدولة لتغطية النفقات العامة.

لهذا الغرض نجد أن المشرع الجبائي الجزائري خلال السنوات الأخيرة للإصلاح عمل على ترسيخ هذا التصور الإيجابي في تأسيس الضريبة، التي تصدر في أصلها بناء على تصريحات المكلف وتسدد طوعا حسب الإجراءات والآجال المحددة بصفة دقيقة، كما سبق وأن اشرنا أن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي بمعنى أن الضريبة تؤسس بعد تلقي الإدارة لتصريحات المكلفين.

أ/الإلتزام بالتصريح: أوجب المشرع على كل شخص يباشر ممارسة نشاط جديد أن يكتب تصريحا بالوجود حسب النموذج الذي يسلم له من طرف الإدارة الضريبية، على أن يقدم هذا التصريح لمفتشية الضرائب التي

يتبع لها مكان ممارسة النشاط.

أما أثناء الممارسة العادية فانه يجب على المكلف أن يكتتب تصريحا بمداخيله الشهرية أو الثلاثية حسب الحال ويقوم بتسديد الرسوم المستحقة وفي نهاية السنة يصرح بمجمل مداخيله السنوية ويقوم بتصفية المتبقي من الحقوق.

ب/ الإلتزام بالتسديد:

من الالتزامات الرئيسية للمكلف القيام بتسديد الضرائب والرسوم الملقاة على عاتقه إما نقدا وإما بحوالة بريدية أو بشيك مصرفي ويتوجب عليه أن يدفع الضريبة المستحقة في

[1]-العيد صالحي- مرجع سابق- ص:39.

[2]-المادة 64 من الدستور الجزائري التي تنص على أن:"كل المواطنين متساويين في أداء الضريبة ويجب على كل واحد أن يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية".

آجالها المحدودة وفي أمكنة تواجد أنشطته بالنسبة للرسم على الأنشطة المهنية باعتباره من الرسوم المحلية الموجهة أساسا لتمويل ميزانيات المجموعات المحلية البلدية والولاية، أما بالنسبة للرسم على القيمة المضافة فتسديده يمكن أن يتمركز في مقر النشاط الرئيسي للمؤسسة.

فالمشرع الجزائري خص عملية تسديد الضرائب بعدة أنظمة لكل واحد منها خصوصياته وآجال تسديده، وذلك بالنظر إلى نظام خضوع المكلف للضريبة فيما إذا كان خاضع للضريبة الجزافية الوحيدة أو لنظام الربح الحقيقي أو للنظام المبسط، فلكل واحد من هذه الأنظمة آجال ومواعيد وإجراءات دفع خاصة.

هذه الآجال تعد من النظام العام يترتب عن عدم احترامها تطبيق عقوبات جبائية، بالإضافة إلى إمكانية مباشرة إجراءات التحصيل الجبري من طرف قابض الضرائب.

ويمكن اللجوء إلى القضاء في حالة ما إذا اقترن عدم التسديد باستعمال طرق تدليسية كتنظيم الإعسار أو الإفلاس بالتقصير، باعتبارهما وسيلتان للتهرب من دفع الضريبة.

أخلقة تصرفات المكلف تبدأ بحمله على القيام بالتزاماته طواعية سواء تعلق الأمر بالتصريح أو بالتسديد، ولكي تتمكن الإدارة من تنفيذ ذلك يجب عليها أن تقوم أولا بإحصاء كل من تتوفر فيهم شروط الخضوع وتتحقق من أن التصريحات المقدمة صحيحة وتعكس واقع النشاط الممارس من خلال جمع المعلومات الخاصة بالوعاء ومراقبة مطابقتها لما تم تقديمه من طرف المكلفين، لأن العبرة في صحة التصريح وليس في تقديمه.

الفرع الثاني:

أخلقة تصرفات الإدارة الضريبية.

تمثل الإدارة الضريبية الركيزة الأساسية في انضباط أداء المكلفين بمختلف طبقاتهم، وتعتبر الشفافية من أهم مداخل تحقيق ذلك.

وبالتالي لا بد أن تنطبع جل تصرفات الإدارة اتجاه المكلفين بالضريبة بالشفافية التامة حتى تتحقق الحماية الكاملة لهم من التعسفات التي يمكن أن تحدث من قبل الأعوان الإداريين أثناء مباشرة مهامهم الرقابية أو الخاصة بالتحصيل، وتتمكن الإدارة من بسط الشفافية الضريبية بان يتحمل كل مكلف عبئا ضريبيا حقيقيا يتماشى وقدرته التكلفية. فأخلقه تصرفات الإدارة تبدأ من حماية المكلف من التعسفات التي يمكن أن تقع من طرف أعوانها بفرض احترام إجراءات الرقابة بمختلف أنواعها وتنتهي ببسط الشفافية الضريبية من خلال المهام الرقابية.

أولا- الحماية القانونية للمكلفين من تعسفات الإدارة:

المشكلة الأساسية لا تتمثل في رصد المخالفات التي تستدعي فرض الغرامات والعقوبات الجبائية، وإنما تتمثل في التفاعل مع إهمال المكلف لالتزاماته عن قصد أم عن غير قصد أو أخطاء الإدارة ذات العلاقة في المحافظة على الحد الأدنى من دواعي الحماية القانونية، لكون الرقابة التي يقوم بها أعوان إدارة الضرائب في غالب الأحيان تكون متأثرة بثقافة الجباية أكثر من ثقافة الحماية، فهذا التأثر يؤدي وبدون شك الى المساس بحقوق المكلفين على حساب حقوق الخزينة العامة مما يرسخ فكرة الود المفقود في العلاقة القائمة بين الإدارة والمكلف .

فبالرغم من أن عملية الرقابة الجبائية تهدف في أساسها إلى تحقيق هدفين أساسيين هما حماية المال العام وترسيخ مبدأ العدالة الضريبية[1].. بتحديد الوضعية المالية الحقيقية للمكلف بالضريبة، غير أننا نجد أن مسالة الرقابة الجبائية بجميع أنواعها تثأر عند وجود حالة شك بوجود تلاعب في الحسابات بقصد تغيير الدخل أو الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي عند المساس بقاعدة عدالة توزيع العبء الضريبي أو الإخلال بمبدأ المساواة في تحمل ذلك العبء.

[1]العيد صالحي- مرجع سابق- ص: 32-33.
- أيضا: صالح حسن كاظم- مرجع سابق- ص:40.
- أيضا: حسين مصطفى حسين- مرجع سابق- ص:44.

ولإضـفاء الشـفافية علـى هـذا اللـبس أو الشـك الـذي يـدور حـول الوضـعية الجبائيـة للمكلـف فإننـا نجـد أن المشـرع الجزائـري مـنح اختصـاص واسـع لـلإدارة الجبائيـة فـي هـذا المجال وبالمقابل وحماية منه للمكلف من التّعسفات التي يمكن أن يتعرض لها فإنه منحه حقوق سوف نتعرض لها في حينها، حيث أخضع الرقابة الجبائية لإجراءات صارمة عدم احترامها يترتب عنه بطلان كل ما ينتج عن عملية المراقبة من تسويات ضريبية.

و لأجل خلق جو من التفاهم بين المكلفين وأعوان الإدارة الجبائية أثناء فترة الرقابة التـي تقـوم بهـا المصـالح الجبائيـة وجعـل العلاقـة تتسـم بالشـفافية التامـة، أصـدرت إدارة الضـرائب وثيقـة أسـمتها ميثـاق المكلـف بالضـريبة الخاضـع للرقابـة الجبائيـة وألزمـت مصـالحها بتسـليمها هـذه الوثيقـة إلـى كـل مكلـف يخضـع لهـذه العمليـة لكـي يـتمكن مـن الإطلاع على حقوقه وواجباته أثناء وبعد الرقابة التي سوف يخضع لها. بحيث تعد هذه الوثيقة الركيزة الأساسية التي تبين بوضوح ضمانات وحقوق المكلف المتمثلة أساسا فيما سوف نتعرض له في حينه.

1. **إحترام إجراءات الرقابة بمختلف أنوعها.**
2. **حق الإستعانة بمستشار.**
3. **عبء الاثبات.**

1- **احتـرام إجـراءات الرقابـة بمختلـف أنوعهـا:** تـتم الرقابـة الجبائيـة التـي تقـوم بهـا مختلف المصالح الجبائية وفق قواعد قانونية تضبط فيها الإجراءات الواجب إتباعها من طرف الادارة الجبائيـة والتـي توضـح حقوق وواجبـات المكلـف بالضـريبة الخاضـع للرقابـة التـي تقـوم بهـا المفتشـية او فـرق التحقيـق الولائيـة أو الجهويـة هـذه الإجـراءات شـكلية مـن النظام العام عدم إحترامها يترتب عنه ودون جدال سقوط المراقبة وما ترتب عنها.

هذا ما أقره مجلس الدولـة فـي العديد مـن القضـايا المعروضـة عليـه، نذكر منهـا علـى سبيل المثال لا الحصر ما يلي:[1]

[1]- مجلة مجلس الدولة عدد خاص- المنازعات الضريبية2003 ص:65.

- القرار المتعلق بالملف رقم:**001987** ،جلسة **2001/07/30** القاضي ببطلان إجراءات التحقيق والتبليغ والتحصيل، معتمدا في ذلك على المادة:13 من المرسوم رقم:**290/97** المؤرخ في **1997/07/27** المتضمن إنشاء وتنظيم لجان التحقيق والفرق المختلطة للرقابة بين مصالح وزارة المالية ووزارة التجارة. والمادة:**113** من قانون الرسم على رقم الأعمال، بالإضافة إلى المادة: **342** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

حيث أنه بالرجوع إلى هذه المواد نجد أن المشرع أقر إجراءات وشروط صحة المراقبة، عدم التقيد بها يترتب عنه بطلان الإجراء .

المادة:**13** من المرسوم المذكور أعلاه اشترطت وجوبا أن تكون الفرق المختلطة مشكلة من موظف من الضرائب وآخر من وزارة التجارة وواحد من إدارة الجمارك.

المادة:**113** من قانون الرسم على رقم الأعمال تلزم المحققون بإشعار المكلف بالضريبة بإجراءات إجراء التحقيق تحت طائلة البطلان.

المادة:**342** من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة تنص على أن الضرائب المفروضة على المكلف بها سرية وترسل له في ظرف مغلق.

- الرقابة على مستوى المفتشية: تتخذ الرقابة الجبائية أشكالا حسب التدرج هادفة في أساسها لتصحيح النقائص السهو، الإغفالات أو الأخطاء المرتكبة في تصريحات المكلفين بالضريبة.[1] وبداية عملية الرقابة تكون على مستوى المصالح القاعدية التي تقوم بتسيير الملف الجبائي للمكلف وتتلقى تصريحاته الشهرية، الثلاثية والسنوية، وتسمى هذه المرحلة من الرقابة بالرقابة العامة.[2] التي نوضحها في الآتي:

---

[1]- العيد صالحي- مرجع سابق- ص:18

-أيضا: محمد عباس محرزي – مرجع سابق ص:46.

-أيضا: العزري ميلود – المراقبة الجبائية والتهرب الضريبي — دراسة منشورة بالموقع http://elarri.maktoobblog.com/31615 .

[2]- المواد 18 و19 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري المعدلة والمتممة بموجب قانون المالية لسنة 2009 الصادر بموجب القانون رقم 21/08 المؤرخ في 30/ديسمبر 2008.

تقوم المفتشية بفحص مبدئي للتصريحات المقدمة من المكلفين بالضرائب أولها تكون شكلية وتمهيدية لمرحلة برمجة الملفات التي سوف تقترح لمراقبتها على مستوى مصالح التحقيق الجهوية، أو الولائية والتي تبقى للمفتشية لمراقبتها على مستواها في المرحلة الثانية.

فالرقابة الجبائية التي تقوم بها المفتشية تكون في أساسها رقابة على الوثائق التي يقدمها المكلف مع مختلف تصريحاته ومقارنتها بالمعلومات التي تحوزها الإدارة والتي تكون قد جمعتها عن طريق تدخل أعوان البحث عن المادة الخاضعة للضريبة[1]، مع وجوبية إحترام الإجراءات التي تحكم هذا النوع من الرقابة والتي نوجزها في الآتي: أول إجراء تقوم به المفتشية يتمثل في الطلبات التي توجهها للمكلفين قصد إفادتها بالمعلومات التي تخص الإجابة عن بعض التساؤلات الخاصة بالأعباء الوارد ذكرها في ميزانية المكلف أو النقائص الملاحظة في التصريحات.

فبالرغم من أن هذا الإجراء يدخل ضمن الرقابة العادية لتصريحات المكلفين، إلا أن المشرع حماية منه للمكلف ألزم الإدارة الجبائية حسب ما هو مبين في المادة :19 من قانون الإجراءات الجبائية بإتباع إجراء معين بالنسبة للطلبات المكتوبة الموجهة للمكلف بخصوص التوضيحات والتبريرات المطلوبة، بحيث أوجب أن تبين هذه الطلبات بصفة صريحة النقاط التي يراها المفتش ضرورية للحصول على التوضيحات أو التبريرات بخصوصها وأن يمنح المكلف أجل لا يقل عن ثلاثين يوما للرد.

كما ألزمت نفس المادة المفتش قبل إجراء أي تصحيح لتصريحات المكلف أن يعلمه بذلك ويبين له بكل وضوح بالنسبة لكل إعادة تقويم الأسباب التي دعت إلى ذلك وكذا مواد القانون المطابقة لذلك وأن يمنحه مدة ثلاثين يوما لإبداء قبوله أو ملاحظاته حتى تضفى المصداقية على أعمال الإدارة الجبائية في مجال الرقابة فإننا نجد أن المشرع نص في المادة:**22** من القانون **08/02** المؤرخ في **2008/07/24** المتضمن قانون المالية التكميلي **2008** على نوع آخر من الرقابة التي تمس جزء أو أجزاء معينة من محاسبة

[1]– عيسى بوالخوخ – مرجع سابق–الصفحة:58.

المكلف لفترة ممكن أن تكون اقل من السنة وهي الرقابة الدورية التي تقوم بها مصالح الرقابة الجبائية أثناء ملاحظة نقائص في حساب من الحسابات.

أخضع هذا النوع من الرقابة كذلك إلى نفس الأحكام الخاصة بالرقابة الجبائية العادية وهذا حفاظا على حقوق المكلف وحماية له من كل تعسف ممكن أن يتعرض له سواء من أعوان المفتشية أو الرقابة الجبائية.

- الرقابة من طرف فرق التحقيق: نظرا لأهمية الرقابة التي تتم من طرف هذه الفرق لكونها تتعلق بإجراء تحقيق محاسبي في الدفاتر والوثائق المحاسبية الخاصة بالمكلف لفترة زمنية محددة لا تتجاوز أربعة سنوات.

فإن المشرع خصها بإجراءات جد صارمة عدم احترامها يترتب عنه بطلان إجراء المراقبة وما يترتب عنها من تسويات جبائية حماية للمكلف من الضغوطات التي يمكن أن يتعرض لها من طرف الإدارة .

فإذا لم تأت عملية الرقابة الأولية التي تقوم بها المفتشية بالنتائج المرجوة جاز للإدارة أن تستعمل حقها في تعميق التحقيق، بجمع المعلومات الكافية بخصوص الحالة الجبائية للمكلف وبرمجته بعملية التحقيق المحاسبي أو التحقيق المعمق في مجمل الوضعية الجبائية[1]، هذا الجواز أقره المشرع لأهمية الرقابة الجبائية، كونها تهدف إلى التضليل من التهرب الضريبي وتعمل على تحقيق العدالة بين المكلفين بالضريبة والمحافظة على موارد الخزينة[2].

ففي هذه الحالة أوجب المشرع على عون الإدارة الجبائية القائم بالتحقيق إطلاع المكلف بحقوقه خلال هذه المرحلة التحضيرية للتحقيق بتسليمه الوثيقة السابقة الذكر (ميثاق المكلف الخاضع للرقابة) لكي يطلع هذا الأخير على الضمانات القانونية الممنوحة له خلال هذه المرحلة وبالأخص منها:

---

[1]- المادة :21 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

- أيضا:العيد صالحي – مرجع سابق- ص:37.

[2]– العيد صالحي- مرجع سابق- ص:33.

-ايضا- Claude LAURENT- Contrôle fiscal . la vérification personnel- édition Bayeusaine- France. 1995 page:13.

أ- الحق في الدفاع: للمكلف الحق في أن يستعين بمن يختاره سواءا كان وكيلا أو مستشارا له، غير أنه في حالة الرقابة الفجائية لا يمكن تأجيلها لعدم حضور ممثل المكلف لكون التأخير يفقدها مصداقيتها.

ب- عدم تجديد التحقيق : إذا إنتهى التحقيق بتحديد مبالغ التقويمات بصفة نهائية وتم إصدار جدول التسوية فانه لا يجوز للإدارة القيام بتحقيق جديد في نفس الفترة بخصوص نفس الضرائب والرسوم المتعلقة بنفس المدة، إلا في الحالات التي يكون المكلف قد استعمل فيها طرق تدليسية أو قدم معلومات غير صحيحة أو غير كاملة أثناء التحقيق.

ج- تحديد مدة التحقيق : مدد التحقيق حسب أنواعه محددة قانونا لا يمكن مخالفتها.

د- التأويلات المعتمدة من طرف إدارة الضرائب: إذا أثبت المكلف أنه إلتزم بحسن النية في تأويل نص جبائي كان معترف به لدى الإدارة المركزية سواء عن طريق إجراء ذو طابع عام أو يتعلق به شخصيا، فانه لا يعاد تقويم الوعاء الضريبي للمكلف.

2-الحق في الاستعانة بمستشار أو بوكيل :

عند تكييفنا للعلاقة التي تربط المكلف بالإدارة الجبائية تكييفا قانونيا نجد أن المشرع جعل هذه الإدارة في مركز قوة، وخولها طائفة من السلطات في مواجهة المكلفين وأحاط الدين الضريبي بطائفة من الامتيازات تخرج عن أصول الشريعة العامة[1]. وبالمقابل منح حقوق عديدة للمكلف أبرزها حق طلب الحماية من ظلم الإدارة الضريبية عند تطبيق القانون وذلك بترسيخ حق الدفاع لصالح المكلف في جميع المراحل التي تمر بها الضريبة.

ففي مرحلة التحقيق منح المشرع للمكلف حق الاستعانة بوكيل أو مستشار للدفاع عن حقوقه أمام المحققين، بحيث أننا نجد أن المشرع ألزم العون المحقق قبل انقضاء أجل الرد، أن يعطي كل التفسيرات الشفوية المفيدة للمكلف بالضريبة حول مضمون التبليغ كما

[1]- هاني محمد حسن شبيطة – بحث لنيل درجة الماجستير- حدود التوازن بين سلطات الادارة وضمانات المكلفين – جامعة النجاح –نابلس فلسطين 2006-ص 49.

يمكن بعد الرد الاستماع إلى المكلف عن طريق مستشاره أو وكيله إذا طلب هذا الأخير إعطاء تفسيرات تكميلية، وله كذلك أن يطلب إجراء حوار مضاد أمام مدير الضرائب بالولاية بحضور مستشاره والمحققين، قصد دراسة النقاط المتنازع عنها والتي لم يتم بشأنها اتفاق بينه وبين المحققين.

3- **عبء الإثبات:** أورد القانون الضريبي الجزائري في العديد من مواده الارتباط والعلاقة القائمة بين المكلف والإدارة الجبائية، حيث اوجب على المكلف تقديم تصريح ضريبي عن دخله وحمله تبعة ما جاء في هذا التصريح من بيانات وألزمه بإعطاء معلومات صحيحة بدون غش أو تلاعب، حتى يسهل مهمة أعوان الإدارة الجبائية في فرض الضريبة على المكلفين كل حسب قدرته التكلفية، وإفتراض في كل تصرفات المكلف وتصريحاته بحسن النية والصدق.

لهذا أعتبر تصريح المكلف صحيح بكل محتوياته وما على الإدارة الضريبية إلا إثبات عكس ذلك بتقديم أدلة الإثبات والقرائن التي يمكن أخذها كدليل على عدم صحة تصريحات المكلف وقيام الإدارة بتعديلها وأن مجلس الدولة تطرق من خلال قراراته إلى مسالة عبء إثبات صحة مراجعة التصحيح الجبائي من عدم صحتها فاقر وقوع عبء الإثبات على كاهل الإدارة في حالات مراجعة تصريحات المكلف والفرض التلقائي للضريبة[1].

في هذا المجال نجد أن المشرع منح حقوق عديدة للمكلف أبرزها : حق طلب الحماية من ظلم الإدارة عن طريق القانون، وذلك بطعنه في تقديرات الإدارة أمام لجان الطعن أو القضاء وحق اطلاع المكلف على آلية تقدير الوعاء وتحديد السعر الضريبي وحق الاطلاع على البيانات المتعلقة بكيفية تقدير الضريبة وتحديد وعائها، مع منح حق الاعتراض على إجراءات فرض الضريبة وتحصيلها.

نورد على سبيل المثال وليس الحصر بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة والتي يقع فيها عبء الإثبات على المكلف.

[1]- قرار مجلس الدولة رقم:047141 الصادر بتاريخ:2009/04/15-نشرية خاصة المديرية العامة للضرائب-جوان 2010.

*- بعض الحالات التي يقع عبء الإثبات فيها على المكلف بالضريبة:

- إذا كان وعاء الضريبة محل النزاع قد تم تحديده وفقا لتصريحات المكلف أو بناء على معطيات واردة في تصريحه.

- إذا كان الوعاء ناتج عن تصحيح واقع على التصريحات المقدمة من طرف المكلف، شريطة أن تكون هذه التصريحات قد بلغت للمكلف المعني وأن يكون هذا الأخير قد أبدى موافقته عليها أو لم يورد على ذلك أي اعتراض في الآجال المحددة قانونا.

- إذا تم حساب الوعاء على حساب التقدير الجزافي وبطريقة عامة.

*- بعض الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على الإدارة:

إذا كانت الشكاية المقدمة من المكلف مؤسسة على ضريبة يرجع تقديرها إلى الإدارة دون الرجوع إلى تصريحات المكلف.

إذا كانت الضريبة قد حددت بالرغم من وجود ملاحظات مقدمة من المكلف في الآجال المحددة للرد على اقتراح الإدارة.

في حالة رفض المحاسبة من طرف مصالح الرقابة الجبائية أثناء قيامهم بالتحقيق المحاسبي[1].

فيه حالات تباينت بخصوصها أراء مجلس الدولة حول من يقع عليه عبء إثبات مراجعة التصريح، بمعنى هل الإدارة الجبائية هي الملزمة بإثبات أن المراجعة الجبائية التي قامت بها مؤسسة، أو أن المكلف بالضريبة هو الملزم بإثبات أن المراجعة التي خضع لها غير مبررة[2]. ففي القرار الأول نجد أن مجلس الدولة يعتبر أن التصريح الجبائي الذي يقدمه

[1]- أمزيان عزيز المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري –دار الهدى –عين مليلة- الجزائر- طبعة 2008 ص 28.

[2]- القرار الأول:رقم:047141 الصادر بتاريخ :2009/04/15 حول مدى تأسيس الفرض التلقائي للضريبة، والثاني : رقم:045651 الصادر بتاريخ 2009/01/14 حول الدفع بفساد الإجراءات وبعدم شرعية التسوية الضريبية.مدونة القرارات القضائية–وزارة المالية –المديرية العامة للضرائب – مديرية المنازعات – التعليق على قرارات الجهات القضائية –(منازعات جبائية) – جوان 2010 غير منشورة.

المكلف صحيحا ما لم يثبت عكسه من طرف الإدارة. أما في القرار الثاني فنجده يؤكد صراحة على أن عبء الإثبات يقع على عاتق المكلف.

غير أنه بالرجوع إلى التشريع الجبائي نجد أنه بالرغم من اعتبار النظام الضريبي الجزائري نظام تصريحي إلا أنه يعطي الإدارة الحق في مراقبة تصريحات المكلفين بالضريبة وعلى هؤلاء إثبات عكس ما توصلت إليه الإدارة (المادة: 9/44 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري).

إن عبء كل هذه الإجراءات الصارمة والشكليات التي استوجب المشرع إتباعها أثناء مراقبة تصريحات المكلف، الأدلة والأسانيد التي نص المشرع على وجوبية إبلاغ المكلف بها والتي كانت سببا في تسوية وضعيته الجبائية، تقع على عاتق الإدارة وذلك لكي يتم من خلالها تفادي الشبهات التي من الممكن أن تلحق بأعوانها من جهة ومن جهة ثانية تسمح بإجراء المراقبة الداخلية للتأكد من مدى تطبيق القانون.

فعلم المكلف بكل هذه الإجراءات مسبقا من خلال الميثاق المسلم له، يسمح له بالدفاع عن حقوقه عبر كل مراحل التحقيق والمراقبة، ويشكل دافعا لدى الموظف للابتعاد عن الفساد.

فالموظف القائم بهذه المهام حدد له المشرع الطريق السليم الواجب إتباعه وكل خروج عن هذا المسلك يعتبر تصرف لا أخلاقي ومنافي لأخلاقيات المهنة التي تتطلب من الموظف الجبائي أن يلتزم بالحياد في تطبيق القانون ويتقي كل الشبهات التي تسيء لإدارته.

*- تحديد مدد التحقيق: تحت طائلة بطلان الإجراء لا يمكن أن تتعدى مدة التحقيق بعين المكان:

أربعة أشهر بالنسبة لمؤسسات تأدية الخدمات إذا كان رقم أعمالها السنوي المصرح به لا يتجاوز 1000.000 دج، أما إذا تجاوز رقم الأعمال هذا المبلغ ويكون اقل من 5000.000 دج فالمدة تصبح 06 ستة أشهر .

بالنسبة للمؤسسات والمكلفين الآخرين تكون المدة أربعة أشهر إذا كان مبلغ رقم أعماله 2000.000 دج، أما إذا تجاوز هذا المبلغ وكان أقل من 10.000.000 دج فتصبح المدة 06 أشهر.

ثانيا:الرقابة الجبائية كأداة لبسط الشفافية الضريبية:

تعد عملية حماية المال العام إحدى المتطلبات التي تستلزم تدبير الشأن العام، لتحقيق أهداف السياسة المالية سواء تعلق بالجانب الاقتصادي منها أو الاجتماعي لذلك كان لزاما وضع نظام للرقابة الجبائية دقيقا في إجراءاته وأحكامه لحماية موارد الدولة الرئيسية وبسط الشفافية في تحمل العبء الضريبي.

فمسالة الرقابة الجبائية بجميع أنواعها تثار عند وجود حالة شك في قيام المكلف بالتلاعب في الحسابات بقصد تغيير الدخل أو الربح الخاضع للضريبة أو نقل عبء الضريبة إلى شخص أخر بطرق غير قانونية وبالتالي المساس بعدالة توزيع العبء الضريبي حسب المقدرة التكلفية لكل مواطن، هذا ما أدى بالمشرع إلى وضع نظام خاص للمراقبة الجبائية.

غير أن هذا النظام قد تواجهه صعوبات ومشاكل لتحقيق الهدف الأساسي الذي أنشئ من أجله وهو محاربة الغش والتهرب الضريبي.

وعليه فان الإشكال المطروح هنا يكمن في مفهوم نظام الرقابة الجبائية ومدى فعاليته في بسط الشفافية الضريبية. وللإجابة على هذا الإشكال نرى انه يجب أن نتعرض لمفهوم الرقابة الجبائية وأهدافها ثم نتعرض لفعالية نظام الرقابة في محاربة الغش والتهرب الضريبي.

1- مفهوم الرقابة الجبائية:

الرقابة الجبائية هي الوسيلة القانونية التي منحها المشرع للإدارة الجبائية والتي تسمح لها من التأكد من صدق التصريحات المقدمة من المكلفين والعمل على تصحيح الأخطاء

المرتكبة بالاطلاع على كل المعلومات المقدمة للإدارة الجبائية من مختلف المصالح العمومية والخاصة.

فالرقابة الجبائية إذا هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الجبائية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من قبل المكلفين قصد اكتشاف العمليات التدليسية التي ترمى إلى التهرب من دفع الضريبة[1] سواء باستغلال الثغرات القانونية أو باستعمال وسائل الغش المتعددة والمحظورة كما سوف نتعرض له في حينه.

و بالتالي فإن للرقابة الجبائية وجهين رئيسيين هما:

الأول: يتمثل في المحافظة على الأموال العامة من الضياع بمختلف أشكاله، وبالتالي العمل على زيادة إيرادات الخزينة العمومية الموجهة للإنفاق العام الذي يؤدي إلى الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية للأمة.

الثاني: العمل على تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بكشف الأخطاء والانحرافات التي يقع فيها المكلف والإلمام بأسبابها لتمكين الإدارة من اتخاذ القرارات المناسبة لمواجهة تلك المشاكل والعمل على تفاديها مستقبلا، بإيجاد الحلول المناسبة لسد الثغرات القانونية التي تساعد على التملص ووضع حد للغش.

لذا فان هناك ارتباط وثيق بين الرقابة الجبائية والغش الضريبي والتهرب الضريبي الذي يعني استعمال وسائل قانونية من طرف المكلف قصد تخفيض مساهمته الضريبة.[2]

و عليه فإننا لا يمكن أن نقوم بدراسة تحليلية لظاهرة الغش الضريبي بمعزل عن إجراءات الرقابة الجبائية المقررة للتأكد من صحة التصريحات المقدمة وتحصيل المبالغ الواجبة الأداء.[3]

[1] – نوي نجاة–فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر–مذكرة ماجستير–جامعة محمد بوضياف المسيلة–2003–ص:10.

[2] – حسين مصطفى حسين–المالية العامة –ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر طبعة:1998–ص–44.

– أيضا –العزري ميلود – مرجع سابق –ص 10.

[3] - Cécile BAZART-Le comportement de fraude fiscale le face à face contribuable administration fiscale – JUIN 2001 Site www.chez.fiscali.fr. Page 02. date de visite 23/05/2007.

2- أهداف الرقابة الجبائية:

لقد عرفت الإيرادات الضريبية تطورات هامة خلال العشرية الأخيرة وهذا يرجع في أساسه إلى العناية التي أولتها الدولة للجباية العادية باعتبارها من المصادر الرئيسية للخزينة بحيث عملت على إصلاح المنظومة التشريعية بتكريس نظام جبائي تصريحي وتوجيه نشاط الإدارة نحو الرقابة اللاحقة بمختلف أنواعها كما سوف نتعرض له في حينه ومن بين الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها من خلال الرقابة الجبائية ما يلي:

2-1- الهدف المالي:

إن المكلف بالضريبة عندما يقرر التملص من جزء أو كل الضريبة الملقاة على عاتقه، يأخذ في الحسبان الاحتمالات الواردة والنتائج التي يمكن أن تترتب عنها سواء تعلق الأمر باستغلاله للثغرات القانونية أو باستعماله لطرق احتيالية قصد التهرب من الضريبة.[1]

فحفاظا على الأموال العمومية من الضياع بمختلف أشكاله لجأ المشرع للرقابة كوسيلة لتحقيق هذا الهدف، قصد زيادة موارد الدولة لتغطية النفقات العامة.[2] وبالأخص منها الاجتماعية التي تتزايد بشكل ملحوظ.

2-2- الهدف الاقتصادي:

إذا كانت الرقابة الجبائية كما سبق وأن أشرنا له تعمل على محاربة ظاهرتي التهرب والغش الضريبي، فإنه بالمقابل تعمل على ترسيخ المنافسة المشروعة، ولا يمكن أن نتصور نجاح أي نظام اقتصادي تسوده المنافسة الغير مشروعة ويكثر فيه الفساد من جانب الإدارة والمكلف، فالمشرع الجبائي لابد وأن يراعي ظروف البيئة الضريبية على كافة المستويات الاقتصادية والاجتماعية وإلا كتب على نفسه الفشل، كما قال الباحث الإقتصادي هلال الطعان: أن الضريبة تتميز بالكفاءة عندما لا تخفض كفاءة الاقتصاد القائم وأن تحافظ على مستويات الأسعار النسبية بين السلع المختلفة المطروحة في

---

[1] - Cécile BAZART- o.p. ct Page04.

[2] - Marc LERAY- le control fiscal – édition l'harmattan-Paris-1993- Page16et18.

السوق.[1] وهذا لا يتحقق إلا إذا كان جهاز الرقابة يعمل بكفاءة عالية، بوسائل متطورة، وفي الوقت المناسب وتدخلاته تكون ذات فعالية.

2-3- الهدف الاجتماعي:

إذا حافظنا على الأموال العمومية زدنا في إيرادات الخزينة العامة وبالتالي زدنا في الأموال المتاحة للإنفاق هذا يؤدي وبدون شك إلى زيادة رفاهية المجتمع، لأن أساس النفقة العامة هو تحقيق منفعة عامة تعود على المجتمع ككل.

وفي نفس الوقت نكون قد حققنا الهدف الأساسي من الضريبة وهو إعادة توزيع المداخيل بما يخدم الطبقة الضعيفة في المجتمع .

فلا شك أن سن القوانين والأنظمة الضريبية الرشيدة والدقيقة والمبرأة من النواقص والثغرات التي لا يستطيع أن ينفذ منها الراغبون في الغش أو التهرب، لقضم حقوق الخزينة هو من الأساليب الناجعة في تقليص ظاهرتي التهرب والغش معا، ولكن بشرط أن توضع تلك القوانين والأنظمة موضع التطبيق السليم، بعناية إدارة الضرائب التي يجب أن تتمتع بالكفاءة والخبرة.[2] والأخلاق العالية وتستطيع أن تمارس أعمال التحقيق والرقابة بكل جدية وبروح المسؤولية الملقاة على عاتقها.

3- فعالية نظام الرقابة في محاربة الغش الضريبي:

الرقابة الجبائية أساسية في ربط الضريبة وهي الوسيلة التي تضمن تكريس مبدأ المساواة في المساهمة في الأعباء العامة ،فالإدارة الجبائية بمباشرتها لهذا الحق تهدف إلى فرض الضريبة على كل مكلف حسب مداخيله الحقيقية وبالتالي فهي تعمل على محاربة كل غش أو تهرب من الضريبة سواء جزئيا أو كليا.[3]

---

[1]- د-هلال الطعان –كفاءة النظام الضريبي- مقال منشور بموقع جريدة الصباح www.alsabah.com تحت رقم 56482.

[2]- د- فوزي عطوي – المالية العامة – النظم الضريبية وموازنة الدولة – منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت- لبنان- طبعة 2003- ص:281.

- أيضا-د-ناصر موراد-فعالية النظام الضريبي بين النظرية والتطبيق-دار هومة – الجزائر- 2003-ص:115.

[3]– محمود حسين الوادي- زكرياء أحمد عزام- المالية العامة والنظام المالي في الإسلام- دار المنيرة للنشر- عمان- طبعة 2000- ص:166.

المشرع الجزائري منح هذا الحق للإدارة الجبائية أمام تعقد وتشعب التشريع الجبائي بكثرة التعديلات وتنوع الإجراءات قصد الوقوف على الأخطاء المقصودة أو الغير مقصودة وتحديد فيما إذا كانت الأخطاء المترتبة بحسن النية أو بسوء النية لتمكين الإدارة من الوقوف على التصرفات الحقيقية للمكلف، وفي هذه الحالة يقع عبء الإثبات على عاتق الإدارة، ومن جهة أخرى فهي تمكن المكلف من تصحيح الأخطاء التي وقع فيها ومعرفة حقيقة مؤسسته، ففعالية الرقابة تتجلى في النقاط التالية:

3-1- تحديد الوضعية الحقيقية للمؤسسة:

الرقابة الجبائية تساهم بشكل أساسي في تحقيق الأمن الجبائي للمؤسسة وتعمل على تحسين التسيير الجبائي داخلها. إضافة إلى ذلك فإنها تسمح بتقييم الخطر الجبائي الذي يعد ضروريا ومؤشرا للوضعية المالية للمؤسسة وتساعد على اكتشاف نقاط القوة والضعف في المؤسسة.[1] هذا يسمح للمؤسسة أن تضع الخطوط العريضة لإستراتيجيتها الجبائية[2]. بالإضافة إلى ذلك فإنها تمكن السلطة من معرفة أجهزتها الصناعية والتجارية على حقيقتها، بشكل يسمح لها بإعادة خططها التنموية بشكل دقيق.

3-2- تمكين السلطة من تقييم نظامها الجبائي:

باعتبار أن الرقابة الجبائية هي مجموع العمليات التي تقوم بها الإدارة الضريبية قصد التحقق من صحة ومصداقية التصريحات المكتتبة من طرف المكلفين بالضريبة، فهذه العمليات تساعد على اكتشاف العمليات التدليسية والحيل القانونية التي يستعملها المكلف ويرمي من خلالها إلى التخلص من العبء الضريبي سواء كليا أو جزئيا.

فتحديد الطرق والوسائل المستعملة لهذا الغرض تساعد الإدارة في اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب لتفادي كل انحراف على تطبيق القانون، وتمكنها من سد الثغرات القانونية المكتشفة.

[1]- علي عباس عياد-النظم الضريبية المقارنة-مؤسسة شباب الجامعة- الإسكندرية-مصر- طبعة:1972-ص:32.

أيضا-عيسى بولخوخ- الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة الغش الضريبي – جامعة الجزائر- رسالة ماجستير منشور بموقع http://cludrant d2.com ص 21.

[2]- المؤسسة يمكن أن تكون فردية أم جماعية، شخص طبيعي أو معنوي.

3-3- تكريس مبدأ المساواة في تحمل العبء الضريبي:[1]

أساس الرقابة الجبائية يتمثل في الوقوف على حقيقة تصريحات المكلف:[2]

أ/ إذا كانت تعكس بصدق الوضعية المالية للمؤسسة أو أنها تتضمن أخطاء غير مقصودة والمكلف كان حسن النية.

ب/ التصريحات لا تعكس الوضعية المالية للمؤسسة وأنها تتضمن أخطاء مقصودة، في هذه الحالة المكلف يكون سيء النية.

جـ/ التصريحات لا تعكس الوضعية المالية الحقيقية للمؤسسة وأن المكلف إستعمل طرق تدليسية للتملص من الضرائب الملقاة على عاتقه في هذه الحالة نكون أمام وضعية غش ضريبي.[3]

فبوقوف الإدارة الجبائية على هذه الحقائق فهي تعمل على تصحيح الوضعيات كي يتحمل كل مكلف عبئا مطابقا لما يجب أن يتحمله كي تكرس فعليا المساواة في تحمل الأعباء العامة،[4] إلا انه من الناحية العملية كثيرا من القطاعات تفلت من الرقابة بجميع أشكالها لأسباب عدة، نذكر منها:

- عدم وجود المعلومات والأدلة الثبوتية التي تمكن الإدارة من تصحيح وضعياتهم الجبائية ومثال ذلك نشاط صنع وبيع المعادن النفيسة كالذهب والفضة. الشركة المختصة المعتمدة من قبل الدولة القائمة بتمويل الصناعيين والحرفيين الناشطين في هذا الميدان ليست في مستوى تلبية طلبات هؤلاء إلا في حدود لا يتعدى واحد من المائة من الاحتياجات بالنظر إلى ما هو معروض من هذه المادة في السوق، معنى ذلك أن 99% من المواد المعروضة للبيع تمون من السوق الموازية الغير مراقبة نهائيا. لكون دور إدارة الضرائب في هذا المجال لا تتعدى التأكد من النوعية المعروضة ومدى مطابقتها

---

[1]- محمد عباس محرزي- مرجع سابق- ص:44.

[2]- عبد المنعم فوزي- المالية العامة والسياسات المالية -منشأة المعارف- القاهرة -دون سنة النشر- ص ،:46.

[3]- Jean-Claude Martinez-la fraude fiscale-édition du seuil-France- 1990-page-74.

[4]- محمد عباس محرزي- مرجع سابق- ص:44.

للمقاييس المعمول بها فقط دون التعرض لأصل المادة من أين تحصل عليها الصانع أو البائع.

خلاصة يمكننا القول أن الرقابة الجبائية بالرغم من الوسائل والإمكانيات المادية والبشرية المتاحة لها والتي تعتبر ضئيلة جدا بالنظر إلى حجم النشاط التجاري والصناعي فإنها تعمل على حمل المكلف بالتصريح بمداخيله وأرباحه حتى ولو كانت التصريحات لا تعكس الواقع بالضبط وإنما تكون قريبة من الحقيقة، وهذا يرجع في أساسه إلى أنانية الشخص وحبه للمال من جهة ومن جهة أخرى إلى المحيط ككل الذي يسوده الغموض وتنقصه الشفافية في غالبية الميادين ذات العلاقة المباشرة بقطاع الأعمال، كالتجارة، العدالة، الجمارك، الأمن.... إلخ فهذه القطاعات تلعب دورا أساسيا في إضفاء الشفافية على تصريحات المكلف.

ثالثا- رصد المخالفات ومتابعة مرتكبيها:

كما سبق وأن تطرقنا له أثناء تعرضنا لالتزامات المكلف وقلنا أنه مطالب بالتزامات تصريحيه والتزامات بالتسديد، فالإخلال بأحد الالتزامين يعد مخالفة جبائية، وتعتبر في بعض الأحيان مخالفة جزائية كما سوف نتعرض له.

المراقبة المستمرة التي تقوم بها الإدارة للتأكد من مدى احترام المكلف لهذه الالتزامات كما سبقت الإشارة إليه، تلعب دورا هاما في ضمان صحتها والتأكد من مصداقيتها.

إذا كشفت هذه المراقبة انعدام أو عدم صحة التصريحات الجبائية، أو عدم الالتزام بالدفع، تلجأ إدارة الضرائب إلى استعمال صلاحياتها المخولة لها قانونا سواء المتعلقة بالتسوية الجبائية أو الخاصة بالتحصيل الجبري في حالة عدم الدفع.

1- المخالفة الجبائية:

اعتبارا للطابع التصريحي الذي يتميز به النظام الجبائي الجزائري، فان المكلف شخصا طبيعيا كان أو معنويا ملزم وتحت مسؤوليته بتقديم تصريحاته وحساب الضرائب والرسوم الملقاة على عاتقه ودفعها في الآجال المحددة لقابض الضرائب المختص.

ففي الحالة العكسية تقوم مصالح الوعاء ومصالح الرقابة والتحقيق بمراقبة تصريحات المكلف وتقوم بتسوية وضعيته الجبائية بإتباع الإجراءات القانونية التي سبق وأن تعرضنا لها المتمثلة في: الإعذار، إعادة التقويم أو التسوية بالنسبة للتصريحات .

بعد وضع الجداول الناجمة عن عملية المراقبة هذه حيز التنفيذ تقوم مصالح التحصيل بمباشرة اختصاصها قصد استيفاء ما للخزينة لدى المكلفين المعنيين بالتسوية المقرونة بمخالفات جبائية، فإذا استنفذت هذه الإجراءات ولم يلتزم المكلف بتسديد ما عليه أو إذا تم اكتشاف أفعال تدليسية تلجأ حينها الإدارة إلى الأسلوب الردعي.

2- المخالفة الجزائية:

ملاحقة المكلف لارتكابه مخالفة جزائية تتم عن طريق تحريك الدعوى العمومية برفع الإدارة لشكوى أمام الجهة القضائية المختصة مع تقديمها لأدلة إثبات ارتكاب المكلف للغش في تصريحاته أو تنظيم إعساره للتهرب من تسديد الضرائب المفروضة عليه، أو عدم التصريح والتسديد كليا.

تتم هذه العملية على النحو التالي: البداية تكون عن طريق معاينة الغش وإثباته أثناء مباشرة الإدارة لاختصاصاتها الرقابية (التحقيق والتحصيل الجبري) باتخاذ جميع الإجراءات الخاصة بذالك، حيث من خلالها تتم عملية جمع الأدلة من اجل إيداع شكوى ضد المكلف بالضريبة.

من أجل تحريك الدعوى الجزائية هذه يجب توافر أركان الجريمة الثلاثة الركن الشرعي، الركن المادي، الركن المعنوي.

*- الركن الشرعي: هو النص القانوني الذي يجرم الفعل عملا بأحكام المادة:01 من قانون العقوبات الجزائري(لا جريمة ولا عقوبة ولا تدابير أمن بغير قانون)[1].

[1]- أحكام القانون الجبائي المجرمة للغش الجبائي هي المواد من **303 إلى 308 ومن 407 إلى 408** من قانون الضرائب المباشرة ،المواد من **117 إلى 128** من قانون الرسم على رقم الأعمال، المواد من **530الى 538 ومن 542 إلى 455** من قانون الضرائب غير المباشرة والمواد من **119 إلى 121** من قانون الطابع.

*- الركن المادي: هو يختلف حسب طبيعة الجريمة ويشترط فيه أن يقوم المكلف بالفعل المتمثل في التملص أو محاولة التملص من جزء أو كل الضريبة أو الامتناع عن الدفع التام أو الجزئي للضريبة على أن يقترن فعله هذا باستعمال طرق تدليسية.

*- الركن المعنوي: ويشمل أساسا في القصد الجنائي.

واستنادا إلى ما سبق يمكن أن نميز بين مفهوم الغش الضريبي والتهرب الضريبي، فالمكلف يمكن أن يستعمل مهارته في ميدان الجباية أو يطلب استشارة جبائية من خبير تكون له دراية كاملة في المجال الضريبي من خلال استغلال الثغرات القانونية التي تعتري النصوص الجبائية فهذه الحالة تعتبر تهرب ضريبي مشروع لان المكلف يتفادى الضريبة بطرق شرعية، وبالتالي يبقى بعيدا عن المتابعة القانونية مادام لم يتعدى الحدود التي رسمها القانون[1] وبعكس ذلك إذا استعمل المكلف بالضريبة وسائل إحتيالية مخالفة للنصوص الجبائية[2]. آنذاك يمكن اعتباره في هذه الحالة خارج عن القانون ويستوجب المتابعة القضائية.

و لكن ليس في معظم الحالات التي تستعمل فيها الإدارة حقها في المتابعة القضائية تكون أدلة الإدارة المبنية أساسا على المعاينات المبدئية الناجمة عن عمليتي المراقبة والتحقيق واضحة وقانونية، فغالبا ما تحدث أخطاء خلال هذه المرحلة ويكون المكلف ضحيتها.

ففي فرنسا وتحديدا سنة**1990** خضع مكلف بالضريبة لتحقيق جبائي شمل سنوات **1987**، **1988**، **1989**، نتج عن هذا التحقيق تسوية جبائية معتمدة في أساسها على سوء نية المكلف. وأصبح هذا الأخير مطالب بدفع **3.5** مليون فرنك فرنسي بالرغم من الأدلة

---

[1] – Jonathan BURGEL- les délits pénaux fiscaux –thèse de doctorat – université de NANCY-2011 Page:10.

- أيضا: MARTINEZ J.C – la fraude fiscale- édition PUF Paris.1984 page:17.

أيضا: محمد ديودار- دراسات في الاقتصاد المالي- منشأة المعارف مصر- بدون تاريخ- ص:203.

[2]– محمد دويدار- مرجع سابق- ص:203.

- أيضا: ناصر مراد- مرجع سابق- ص:155.

- أيضا: Jonathan BURGEL O.P cité page:10.

المقدمة من طرفه للدفاع عن موقفه، التظلمات التي قدمها سواء أمام الإدارة أو الدعوى التـي رفعها أمام الجهات القضائية المختصة، الإدارة الجبائية قامت بحجز ممتلكاته ومتابعته بخصوص الغش الضريبي، وحكم عليه في الشق الجزائي قبل أن تفصل الغرفة الإدارية في الطعن الخاص بالضريبة الواجبة التسديد.

في أول جوان **2001** يصدر قرار المحكمة الإدارية بإلغاء2،1 مليون فرنك فرنسي بالإضافة إلى ما ألغته الإدارة الجبائية أثناء تقديم التظلم الإداري المسبق والمقدر ب 4،1 مليون فرنك.

هذه التخفيضات كانت سوف تفرح وبدون شك المكلف لو كانت قد صدرت قبل سنة **1996** تاريخ وفاة المكلف المسكين الذي كان قد تأثر كثيرا بالعقوبتين اللتين كان متأكدا بأنهما لا أساس لهما من الصحة وهذا ما أثبته مصالح العدالة ولكن بعد فوات الأوان[1]...

فهذا أحسن دليل على طول إجراءات التقاضي الإداري، التي لا تخدم مصلحة المكلف الذي ينشط في ميدان أساسه السرعة في المعاملات وعماده قيمة المكلف لدى عملائه[2]..، ففي مثل الحالة المذكورة أعلاه أول شيء يلاحظ ويؤثر على المكلف هو إدانته جزائيا وثانيها الحجز المضروب على أملاكه من طرف الإدارة وكل هذا بدون الإحتكام النهائي لمصالح العدالة والتي تعد الأساس في موازنة القوى بين الإدارة ذات السلطة والمكلف الذي ينتظر الإنصاف.

القوانين الجبائية الجزائرية تطرح نفس الإشكال بخصوص المنازعات الإدارية والمتابعات الجزائية، لكون الطعن الإداري الذي يقدمه المكلف ليس له أثر موقف. ومنه يستوجب على المكلف إما تقديم ضمان لديونه أو اكتتاب التزام لجدولتها لتفادي إجراءات التحصيل الجبري. سوف نتعرض إلى هذه النقاط بالتفصيل عند تطرقنا للرقابة القضائية على أعمال الإدارة الجبائية.

---

[1] –Entre le marteau du juge pénal et l'enclume du juge administratif – la répression de la fraude fiscale- article publié du site: www.snui.fr/agt-adh –actualité. date de visite: 23.05.2007.

[2] – بشير بلعيد– القضاء المستعجل في الأمور الإدارية– مطابع عمار قرفي– باتنة– الجزائر– 1993 ص:6.

لكن قبل ذلك نشير إلى أنه أذا توافرت كل متطلبات أخلقة تصرفات المكلف والإدارة معا في ظل نظام جبائي عادل وكانت السلطات الرقابية تمارس مهامها على أكمل وجه في شفافية تامة سوف نصل إلى حوكمة المنظومة الضريبية التي ترتكز في أساسها كما سوف نتعرض له في حينه على قيم الشفافية والمساءلة والمسؤولية نظام جبائي عادل.

الفرع الثالث:

الحوكمة الضريبية.

قبل أن نتحدث عن الحوكمة الضريبية لا بد أن نوضح مفهوم الحوكمة، التي تعني مجموعة من القوانين والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق إختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق خطط وأهداف معينة وبمعنى آخر فإن الحوكمة تعني النظام أي وجود نظم تحكم العلاقات المحددة بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء كما تشمل الأهداف المحددة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية، وبالتالي فان مفهوم الحوكمة يرتكز على قيم الشفافية والمساءلة والمسؤولية.

فالحوكمة كما قال الدكتور ماهر مجتهد أمين عام مجلس الوزراء السوري أنها إطار واسع للإصلاح الإداري، وأول عناصرها توفر الإرادة السياسية المستندة إلى خطة واضحة وسريعة، وتحتاج الحوكمة أيضا إلى التشريعات التي تحكم هذا المشروع الكبير والجناح الأهم الموارد البشرية وهي التي ستنفذ التشريعات والتي يجب أن تستند لثقافة المعلومات وإلى الخطة الزمنية.[1].

فالإصلاح كما سبق وأن أشرنا له لابد وان يكون كلي وبالتوازي ولابد من إيجاد آليات للمتابعة والتنسيق بين كافة الجهات، والأهم من ذلك هو وضع آلية محددة للتقييم

[1]– مرشد ملوك – مقال بعنوان– الحوكمة في القطاعين الإداري والاقتصادي – مجلة الثورة – تصدر عن مؤسسة الوحدة للصحافة والطباعة والنشر– دمشق– سوريا– 2009/05/24.

ورسم مهام كل جهة حكومية وهذا سوف يعزز وبدون أدنى شك الشفافية ويحرك الاقتصاد الوطني ويعمل على جلب الاستثمار بنوعيه الوطني والأجنبي.[1]

فإذا ما تمكننا من تكريس هذه الإصلاحات وأوجدنا الآليات اللازمة لوضعها حيز التنفيذ سوف ننجح في حوكمة المنظومة الضريبية، هذا المصطلح الجديد الذي له آثار أساسية في تنمية الحصيلة الضريبية وجلب الاستثمار.

إن التطرق للحوكمة الضريبية التي تعني مجموعة القواعد والنظم والقرارات التي تهدف إلى تحقيق الجودة والتميز في الأداء عن طريق إختيار الأساليب المناسبة والفعالة لتحقيق الأهداف المرجوة، بمعنى أن الحكومة الضريبية تتطب وجود نظم تحكم العلاقات بين الأطراف الأساسية التي تؤثر في الأداء، كما تشمل الأهداف المحددة على المدى البعيد وتحديد المسؤول والمسؤولية، وبالتالي فان مفهوم الحكومة الضريبية يرتكز على قيم الشفافية والمساءلة والمسؤولية والمتمثلة أساسا في النقاط التالية:

1-حفظ حقوق الأطراف.
2- تحقيق المعاملة العادلة والمتكافئة بين الأطراف.
3- تحديد مسؤولية الجهاز الإداري بدقة.
4- تحقيق شفافية المعلومات والبيانات والإفصاح عنها.
5- تفعيل دور الأطراف المرتبطة بالموضوع.

1- حفظ حقوق الأطراف: يتحقق ذلك بقدرة الإدارة الضريبية بفرض الرقابة على مجمل الأداء المالي والمحاسبي للمكلفين بالضريبة لتحقيق المحافظة على حصيلة الضريبة من الضياع، واكتشاف الثغرات القانونية المستغلة من أطراف العلاقة قصد محاربة ظاهرتي الغش والتهرب الضريبي.

يمكن أن يتحقق هذا إذا قمنا بترشيد دائرة الإدارة الجبائية من خلال تحديد العديد من مؤشرات الأداء نذكر منها: - الأداء البشري من خلال توصيف المناصب والمهام.

- الأداء العملي من خلال التحكم في الإجراءات والقواعد القانونية المطبقة.

[1]- د. أسامة عبد الخالق- بحث بعنوان – حوكمة المنظومة الضريبية- سبتمبر 2004 – مركز المشروعات الدولية الخاصة- www.cipe.arabia.org

- الأداء الراشد لتحصيل ديون الخزينة وحماية حقوق المكلفين.[1]

نستخلص أن حوكمة المنظومة الجبائية من حوكمة الإدارة الضريبية.

2- تحقيق المعاملة العادلة والمتكافئة بين الأطراف: إذا تمكن المشرع من تحقيق التناسق والملاءمة بين عناصر النظام الضريبي ودعم أواصر الثقة والتعاون بين كل من الإدارة الضريبية، المكلف، مراجعي الحسابات قام بتعزيز هذه العلاقات بإرساء قواعد الشفافية كما سبق وأن أشرنا له وكرس المساءلة وطور المهام الرقابية[2]، يمكن أن تحقق هذه المعاملة العادلة والمتكافئة بالرغم مما يميزها من عدم التكافؤ(السلطة والشخص).

3- تحديد مسؤولية الجهاز الإداري بدقة: لا بد من إعداد تنظيم هيكلي يحدد المسؤوليات بدقة قصد وضع آلية للرقابة الذاتية جديرة بتحقيق جودة التدخلات والمراقبة الإدارية التي تقوم بها، من ناحية وجودة أعمال الفحص والمراجعة الجبائية من ناحية أخرى وبما يقضي على حالات التواطؤ والفساد إن وجدت.

4- تحقيق شفافية المعلومات والبيانات والإفصاح عنها: يسمح بنشر الوعي الضريبي لدى المكلف ويمكنه الدفاع عن حقوقه والالتزام بواجباته.

5- تفعيل دور الأطراف المرتبطة بالموضوع: وذلك بتوفير البيئة اللازمة لتطبيق القوانين الضريبية على أكمل وجه قصد دعم مصداقية الدولة وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل المتدخلين في المجال الإقتصادي من الحكومة، السلطة التشريعية والقضائية.

تحقيق التسيير الناجح والفعال ينطلق أساسا من القيم الأخلاقية التي يجب تفعيلها لأنها جد هامة في تحقيق الحوكمة الضريبية، فلا يمكن أن يتحقق الوعاء السليم والحصيلة الوفيرة إذا لم تكن إدارة الضرائب وأعوانها ملتزمون بالإخلاص للوطن والصدق مع المواطن، ولن يبلغوا أحسن الحصيلة إذا تميزت أخلاقهم بالسفاهة والغش دون الإخلاص والصدق.

---

[1]– عبد الرحمان توفيق–مرجع سابق– –ص:68.

[2]– عمراني كربوسة– مرجع سابق– ص:4

- أيضا: د– لخضر عزي– و– د– غانم خلطي– قياس قوة الدولة من خلال الحكم الراشد – مجلة العلوم الإنسانية – الجزائر–العدد 21 /2005.

فالغش والتهرب الضريبي يبدآن بالإنحراف الأخلاقي الذي يتطور إلى فساد إقتصادي ينخر المال العام ويعيق تطبيق العدالة الضريبية، لذلك لابد من تعزيز الشفافية الضريبية من خلال تعزيز المهام الرقابية.

هذا ما سوف نتناوله في الفصل الثاني.

خلاصة الفصل الأول من الباب الثاني:

الشفافية تعني التزام الإدارة بالإفصاح والعلانية والوضوح في ممارسة أعمالها مع خضوعها للمساءلة في جميع مستوياتها الوظيفية، وبهذا المعنى فهي تحقق عددا من المنافع والمزايا، فهي تجعل المكلف بالضريبة في وضع أفضل لتخطيط نشاطاته وإجراء حساباته لكي لا يقع في دائرة العقوبات، فهي تعمل كذلك على تحسين العلاقة بين الإدارة والمكلف وتقلل من التهرب الضريبي، وتجنب الوقوع في دائرة الفساد سواء بالنسبة للمكلف بالضريبة أو الموظف، لأنها تتيح الفرصة للمساءلة، وبذلك يصبح اعتماد الشفافية أمر ضروري، لأن فقدانها يؤدي إلى انتشار الفساد بأنواعه "الأخلاقي، المالي والإداري" ويؤدي كذلك الى الإخلال بمبدأ المساواة أمام تحمل العبء العام.

فمن خلال ما تعرضنا له بخصوص الشفافية الضريبية يمكننا القول بأنها تلعب دورا مهما في أخلقة تصرفات الإدارة والمكلف معا، فهي تعد الوسيلة الأنجع لتمكين السلطة من محاسبة المفسدين سواء كانوا مكلفين بالضريبة أو إداريين، لأن كلا الطرفين يكون على دراية تامة بالتزاماته إتجاه الآخر.

فأخلقه تصرفات المكلف تبدأ بحمله على القيام بالتزاماته طواعية، سواء تعلق الأمر بالتصريح أو بالتسديد وتنتهي بمطابقة تلك التصريحات والمبالغ المسددة لواقع النشاط الممارس.

أما أخلقة تصرفات الإدارة فهي تبدأ بتطبيع تصرفاتها اتجاه المكلفين بالضريبة بالشفافية التامة حتى تتحقق الحماية الكاملة لهم من التعسفات التي يمكن أن تحدث من قبل الأعوان الإداريين وتنتهي بتدعيم هذه الشفافية من خلال المهام الرقابية، سواء كانت هذه الرقابة ذاتية أو قضائية.

الفصل الثاني

تعزيز الشفافية الضريبية من خلال المهام الرقابية

إذا أردنا أن نعرف مقومات حضارة أَمَّة ما، فإن أول ما يجب أن ننظر إليه هو النظام القانوني والإداري الذي تحكم وتسير به شؤونها العامة، فتلك النظم هي المرآة العاكسة الحقيقية لتقدم تلك الأمة أو تخلفها، لما لها من تأثير مباشر على سلوك الحكومة والجهاز الإداري التابع لها في إدارة الشؤون العامة للدولة قصد إحداث بيئة مناسبة للتنمية الشاملة والمستدامة في كافة المجالات.

والمرآة العاكسة بالنسبة للنظام الضريبي هي الجهاز الإداري المكلف بتطبيق التشريع الضريبي والتحقيق من سلامة ذلك التطبيق حماية لحقوق الدولة من جهة وحقوق المكلفين من جهة ثانية، فالإدارة قد تؤدي دورا هاما في خلق البيئة الضريبية الملائمة في المجتمع كما يمكنها أن تساهم في فعالية النظام الضريبي، إذ أن النظام الضريبي الأحسن تصورا لا تكون له قيمة إلا بفضل الإدارة التي تطبقه.[1] والتي يجب أن تكون عالية الكفاءة ومجهزة بأحدث الوسائل.[2]

فنجاح إدارة الضرائب في تأدية مهامها يتطلب منها أن تضمن أحسن تطبيق للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف الموضوعية لأخلاقيات العمل الضريبي ومردوديته التامة.

يكون ذلك بوضع نظم رقابة ضريبية فعالة للقضاء على السلوك الإداري السلبي، والبيروقراطي، قصد إرساء مبدأ الشفافية في الجهاز الإداري المكلف بفرض الضريبة وتحصيلها بحيث يجب التركيز على توسيع العمل بالرقابة المعمقة على مداخيل الأشخاص لتحقيق توزيع عادل للأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع حسب قدرتهم التكلفية، كما سبق وأن أشرنا له وبالمقابل، وحماية للمكلف من تعسف الإدارة يجب أن تعزز الرقابة القضائية والإدارية، قصد إرساء مبدأ الشفافية الضريبية، لذلك يجب أن يكون

---

[1] - Christophe Ricky – Rationalité Economique et Décisions Fiscales – Librairie générale de droit et de jurisprudence -1987 p 170 .

[2] –.: قدري عبد المجيد– النظام الجبائي الجزائري وتحديات الألفية الثالثة– جامعة سعد دحلب– البليدة–الملتقى الوطني الأول حول الاقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة– 20–21 ماي 2002.

للقضاء سلطة رقابية على أعمال الإدارة الضريبية أولا وثانيا يجب على المفتشية العامة للمصالح الجبائية أن تلعب دورا مهما وأن تكون المساعد الأول للإدارة في تنفيذ مهامها على أكمل وجه.

ومنه فان تناولنا لموضوع هذا الفصل يكون على النحو التالي:

في المبحث الأول نتناول الرقابة الإدارية الذاتية بشقيها.

– الرقابة السلمية.

– رقابة المفتشية العامة للمصالح الجبائية، مع تبيان دورها المهم في تعزيز الشفافية.

وفي المبحث الثاني نتعرض للرقابة القضائية في المجال الجبائي.

– (الرقابة القضائية في منازعات الوعاء في المطلب الأول وفي الثاني نتناول الرقابة القضائية في منازعات التحصيل).

المبحث الأول

الرقابة الذاتية كأداة لتعزيز الشفافية.

تعد عملية حماية المال العام إحدى المتطلبات التي يستلزمها تدبير الشأن العام وأخلقه الحياة العامة، ولعل أن مهام الرقابة والتتبع تعد من أبرز المهام الموكلة للإدارة الضريبية بكل روافدها ومكوناتها.

فأخلاقيات النظام الضريبي تقتضي تفعيل المنظومة الرقابية وتحديد مجالات تدخلها للتحكم في حماية المال من جهة ومن جهة ثانية تكريس مبدأ العدالة الضريبية[1]، والواقع أن وظيفة الرقابة تتوزع على السلطات الثلاثة التشريعية، التنفيذية والقضائية.

والرقابة التي نحن بصدد التطرق إليها هي الرقابة الداخلية والمعرفة كما يلي: هي عملية متكاملة تنجز عن طريق الإدارة وأفرادها ويتم تصميمها بقصد معالجة المخاطر وتوفير درجة معقولة من الاطمئنان.. [2] وتعني كذلك مراقبة السلطات والأجهزة الإدارية المركزية واللامركزية لنفسها ولذات أعمالها، حيث تقوم بفحص ما صدر منها من أعمال وتصرفات للتأكد من مدى مشروعيتها وتقوم بتصحيحها أو تعديلها أو إلغاءها أو سحبها حتى تصبح أكثر انسجاما مع أحكام أو قواعد القانون الذي تسعى إلى تطبيقه.. [3] فهي أصلا رقابة وقائية ومن أهدافها:

- تنفيذ عمليات مراقبة منظمة وأخلاقية تتسم بالكفاءة والفعالية.
- الوفاء بمتطلبات المساءلة، كشف الأخطاء وتحديد المسؤوليات.
- التأكد من مدى التزام أعوان الإدارة بالقوانين واللوائح السارية.
- حماية المال العام من سوء الاستخدام والهدر.

فالرقابة الذاتية بالإدارة الجبائية بالرغم من تعددها وتنوع إجراءاتها إلا أنها تتميز بالضعف والقصور المتجلي في:

[1]– العيد صالحي – مرجع سابق– ص: 33.

[2]– الباحث:سطام بن عبد العزيز المقرن– تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي(دراسة تحليلية وصفية) – ديوان المراقبة العامة – المملكة العربية السعودية– 1426هـ

[3]– لعشب محفوظ– المسؤولية في القانون الإداري – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر– طبعة:1994– ص:159.

– ضعف التنسيق والتواصل فيما بين الهيئات المكلفة بالمراقبة كما سبق وأن أشرنا أثناء تعرضنا للإصلاح الجبائي الذي قام به المشرع الجزائري.

– ضعف الرقابة الذاتية مع انعدامها تماما في بعض المجالات كما سوف نتعرض له في حينه.

– ضعف وغياب الجزاءات وإتخاذ التدابير العقابية يفقد الرقابة هدفها الوقائي.

إن الرقابة على أعمال الإدارة الجبائية هي في أساسها رقابة على المال العام، حيث تبقى رهينة تفعيل التسيير الرشيد الذي يتسم بالفعالية، العدالة والحيادية ويعمل على حمل المكلفين على احترام القانون والموظفين على الالتزام بواجباتهم المهنية.

فالتسيير الرشيد يدعم ويصون حقوق المكلفين وحقوق الخزينة، لأنه يقوم على مبادئ الإنصاف، الشفافية وحكم القانون.[1]

فأخلقه النظام الضريبي تتطلب تفعيل أداء إدارة الضرائب بممارسة صلاحياتها على أكمل وجه وعلى جميع المستويات والتي تشمل كافة الآليات والعمليات التي يقوم بها أعوانها، والخاصة أساسا بفرض الضرائب وتحصيلها، هذا لا يتحقق إلا من خلال رقابة ذاتية فعالة تنطلق من الرقابة السلمية ثم تأتي بعدها رقابة المفتشية العامة للمصالح الجبائية.

المطلب الأول:

الرقـابة السلميـة

تعد الوظيفة العامة في نظر النظام الإسلامي أمانة يجب على الموظف العام القيام بها بالطريقة الأحسن، فلا مجال فيها لأي استغلال للمال العام والإفادة منه بغير ما

---

[1]– عمراني كربوسة– مرجع سابق– ص:4 و5.

خصص له وفق الأنظمة الشرعية، أو اللوائح النظامية وما يتدرج تحتها من قرارات وتعليمات[1]..

وتعد الوظيفة العامة في نظر القانون الوضعي، تكليف والإخلاص فيها واجب وظيفي تمليه المصلحة العامة[2]، هدفها خدمة المواطنين بأمانة وشرف وتغليب الصالح العام على الصالح الشخصي، وتؤدى طبقا للقانون والنظم النافذة.[3] حيث يتوقف نجاح الموظف في أداء المهام الموكلة إليه ويتحدد بناءا على مجموعة من العوامل في مقدمتها درجة تطور التشريعات والأنظمة والاستراتجيات والسياسات العامة المتبعة ودرجة وعيه وإحساسه بالمسؤولية، والأهم من هذا كله قدرة الموظف العام على أداء مهامه على الوجه الأمثل– لذا فإذا ما صلح أداء الموظف العام صلح معه تطور الدولة في كافة الميادين والعكس صحيح.

فالوظيفة العامة في دول العالم الثالث ينظر إليها على أنها في خدمة الموظف قبل أن يكون هو في خدمتها، أما في الدول المتقدمة فإن مفهومها يرتبط بكون المؤسسات العامة هي الحاضنة للكفاءات وللمبدعين وعلى كاهلهم يقع تطور تلك المؤسسات، وفيها يسود مبدأ تكافؤ الفرص والمساءلة التي تتطلب جهاز رقابة كفء ونزيه في إطار نظام هيكلي يسمح بممارسة هذه الرقابة الوقائية التي تساعد بالدرجة الأولى على تلقين الموظف أخلاقيات مهنته.لذلك يستوجب على المشرع اختيار نظام هيكلي يسمح بممارسة هذه الرقابة بصفة منتظمة ومتواصلة لكي يكرس مبدأ الشفافية في عمل الإدارة الجبائية، هذا ما سوف نتناوله في حينه.

---

[1]– د- سعد بن مطر العتيبي . عضوهيئة التدريس بقسم السياسة الشرعية بالمعهد العالي للقضاء الرياض –الوظيفة في الإسلام– مقال منشور بموقع الندوة: www.alnadwah.com.

[2]– تنص المادة :62 من الدستور الجزائري لسنة 1996 :" على كل مواطن أن يؤدي بإخلاص واجباته تجاه المجموعة الوطنية" كما جاء في مدونة أخلاقيات المهنة لموظفي إدارة الضرائب أنه:" يجب على موظف الإدارة الجبائية الإخلاص تجاه الدولة ومؤسستها من خلال وفائه للدستور والمبادئ التي يكرسها.

[3]– محمد عناية – الوظيفة العامة – مقال منشور بتاريخ 01 جوان 2009 بالموقع maktoobblog.com.

الفرع:الأول:

الرقابة السلمية وفق النظام الهيكلي الجديد للإدارة الجبائية:

في واقع الأمر إن الدراسات الأكاديمية أحاطت الجانب الأخلاقي للعمل الإداري بمزيد من الاهتمام وذلك في جميع دول العالم، ولعل مرجعية ذلك الاهتمام تعود إلى انتشار الانحراف السلوكي لبعض الموظفين في الإدارات العمومية، وهو شائع وتتناقله وسائل الإعلام بكل أنواعها.

أن التعرف على هذه الانحرافات ووضع أطر وقائية لتفادي انتشارها يتطلب وضع نظام هيكلي مدروس يمكن الرئيس من مراقبة مرؤوسيه وفي جميع المستويات لتأمين أداء العمل وتنفيذ الخدمة العمومية على أكمل وجه.

جانب الرقابة الذي سوف نتناوله في هذا الفرع يتعلق أساسا بمراقبة مدى احترام موظف الإدارة الجبائية لمبادئ المساواة أمام القانون، التوزيع العادل للعبء الضريبي، وهما الأساس في أخلقة النظام الضريبي، هذا لأن المبدأ لا يتحقق إلا إذا طبق العون الإداري القانون الجبائي مجردا من أي تحيز، فهو ملزم بمعاملة مستعملي المرفق العمومي على قدم المساواة وعدم تفضيل أي منهم على الآخر، وهذا طبقا لمبدأ تساوي المواطنين أمام الضريبة المكرس بموجب المادة 64 من الدستور الجزائري 1996.[1]

لذلك يتعين على موظف الإدارة الجبائية الالتزام بالحياد وعدم التمييز بين المكلفين.[2]

فالإدارة الجبائية وبالأخص في هذه المرحلة التي تمر بها الدولة الجزائرية، التي تتميز بالحجم الضخم للموارد المالية المكرسة لتجسيد مختلف البرامج الإنمائية، بالإضافة إلى الغلاف المالي المخصص للإستيرد. يتطلب منها أن تلعب الدور المنوط بها بكل جدية وإخلاص قصد تحميل كل من يحقق دخلا ضريبية بالقدر الذي حققه، هذا يتطلب وضع نظام رقابة في مستوى هذه المسؤولية وضخامتها. والرقابة المطلوبة هنا ليست تلك

---

[1]– المبدأ نفسه تم تكريسه بموجب المادة:40 من الامر03/06 المؤرخ في 15 جويلية 2006 – المتضمن قانون الوظيفة العامة.

[2]– المادة: 1/9 من دليل أخلاقيات المهنة لموظف إدارة الضرائب: تلزم هذه المادة موظفي إدارة الضرائب بمعاملة مستعملي المرافق العمومية على قدم المساواة وعدم تفضيل أي عنصر على الآخرين، وهذا طبقا مبدأ تساوي المواطنين أمام الضريبة.

التي تعمل على اصطياد أخطاء العاملين وممارسة سبل السيطرة لقتل كل المجهودات المبذولة، ولكن الرقابة المطلوبة هي التي تعمل على تحقيق نوع من التنظيم والفعالية داخل الإدارة، لذلك يجب أن تكون الرقابة الممارسة وسيلة السلطة الإدارية لمعرفة كيفية سير العمل داخل الإدارة للتأكد من حسن تطبيق القانون وكشف الأخطاء أو التقصير أو الانحراف والعمل على إصلاحه ووضع الإجراءات الوقائية اللازمة للقضاء على أسبابه.

فمن أجل بعث أخلاقيات الوظيفة وفق منهجية جديدة، اتخذت الإدارة الجبائية الجزائرية عدة إجراءات فعالة منها إعداد دليل لأخلاقيات المهنة لموظفي المديرية العامة للضرائب والذي تم توزيعه على كافة أعوان المديرية، كما تم نشره على الموقع الالكتروني للمديرية، وسطر برنامج خاص لرسكلة جميع الموظفين في هذا المجال.

كما تم أيضا إعادة النظر في هيكلة المصالح الخارجية للإدارة الجبائية بموجب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 قصد تفعيل الرقابة السلمية وإعطائها الأهمية اللازمة لأنها عنصر من عناصر الإدارة الحديثة، وتعد إحدى المسؤوليات الهامة للقائد الإداري وهي التي تمكنه من تحقيق النتائج المطلوبة في ظل تسلسل المستويات الإدارية داخل التنظيم الإداري، لان كل مسؤول وحدة إدارية مسؤولا أمام رئيسه الذي يستطيع أن يمارس عليه هذه الرقابة.

فرئيس المركز الجواري للضرائب مسؤولا على مراقبة أعوان مركزه ومرؤوسا يسأل من طرف المدير الولائي للضرائب ويخضع لرقابته، كما يسأل هذا الأخير ويخضع لرقابة المصالح المركزية كما هو الشأن بالنسبة لرئيس مركز الضرائب، مديرية المؤسسات الكبرى، مركز البحث والتحقيقات الجهوية.

قنن هذا التنظيم الهيكلي الجديد بالنظر إلى أهمية الملفات الجبائية المسيرة وكذا المراقبة، حيث تم استحداث ثلاث هياكل رئيسية أسندت لها مهمة تسيير الملفات الجبائية للمكلفين بالنظر للأهمية الجبائية لملف المكلف، ويتعلق الأمر بـ:

* مديرية المؤسسات الكبرى: أسندت لها مهمة تسيير ملفات المؤسسات العاملة في القطاعين البترولي وشبه البترولي وكذا الشركات الأجنبية غير المقيمة والخاضعة للقانون

الجزائري، بالإضافة لكل المؤسسات الوطنية والتي يتجاوز رقم أعمالها خمسمائة مليون دينار جزائري.[1]

هذه المديرية عن طريق هياكلها تقوم بتسيير الملفات الجبائية للمؤسسات التي تشرف عليها بمتابعتها من جميع الجوانب (جمع المعلومات، فرض الضرائب، تحصيل جميع الضرائب والرسوم الخاصة بها، فض المنازعات إجراء التحقيق المحاسبي ومراقبة التصريحات)، فبهذا التنظيم تكون الإدارة الجبائية قد وحدت مركز القرار بخصوص الملف الجبائي للمكلف بحيث يتم فرض الضريبة وتحصيلها وتسوية كل النزاعات المتعلقة بها من طرف هيئة واحدة، تبقى الملاحظة الأساسية التي يستوجب علينا ذكرها بخصوص هذا التنظيم تتعلق بوجوبية إعادة النظر في تحديد السلطة السلمية لهذه الهيئات (مديرية المؤسسات الكبرى، مركز الضرائب، المركز الجواري للضرائب) وتبيان اختصاصها بدقة في مجال الرقابة والإشراف.

* مركز الضرائب بالولاية: في إطار تحسين تسيير الملفات الجبائية للمكلفين ومن اجل توحيد خطاب الإدارة مع متعامليها تم تأسيس هذه المراكز وتزويدها بالإمكانيات اللازمة المادية والبشرية لغرض تحديث إجراءات متابعة فرض الضريبة وتحصيلها بهدف تكريس مبدأ المساواة أمام الضريبة.

حيث أسندت لهذه المراكز مهمة تسيير ملفات المكلفين الخاضعين لنظام الربح الحقيقي بداية من البحث عن المادة الخاضعة للضريبة إلى غاية فرض الضريبة وتحصيلها وتسوية المنازعات المتعلقة بها في حدود الاختصاص الممنوح لها ومباشرة هذا الاختصاص تكون تحت إشراف المديرية الولائية للضرائب.

* المركز الجواري للضرائب: في نفس الاتجاه وبنفس الأهداف المذكورة أعلاه تم إحداث هذه المراكز لمتابعة تسيير ملفات المكلفين الخاضعين لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، فعلاقة رئيس المركز بالمديرية الولائية للضرائب لم يتم تحديدها والمسؤوليات لم

---

[1]– حدد هذا السقف بموجب المادة 32 من القانون رقم : 01/21 المؤرخ في 2001/12/22 المتضمن قانون المالية لسنة 2002 الجريدة الرسمية رقم : 2001/79.

توضح بشكل دقيق فيما يخص فض المنازعات المترتبة سواء من فرض الضريبة أو تحصيلها.

فالهيكل التنظيمي بشكله الحالي لا يبين بشكل دقيق حالات التفويض وحالات الاستقلال الوظيفي فيما يخص ما يمكن أن يترتب من آثار عن القرارات المتخذة من قبل رؤساء المراكز أثناء مباشرة وظائفهم.

فلنجاح أية رقابة سليمة وفق نظام هيكلي معين لابد من توفير مقاومات نجاح تلك الرقابة كما سوف نتطرق له في حينه.

فالتنظيم الهيكلي الحالي يمنح سلطة واسعة لمسؤولي هذه الهيئات مما يمكن أن يؤدي إلى ظهور تجاوزات في استعمال السلطة وبالتالي الإخلال بمبدأ المساواة أمام الضريبة.[1]

الفرع الثاني:

مقومات نجاح نظام الرقابة السلمية:

أي هيئة عامة أو مؤسسة إدارية تعمل على وضع خطة وإجراءات عمل ووسائل وتقوم بسن لوائح تنظيمية خاصة تسمى نظام الرقابة الداخلية، يكون الهدف منها حماية المصالح العمومية من كل سوء استخدام، والعمل على منع الأخطاء أو السعي إلى إكتشافها قصد اتخاذ الإجراءات الكفيلة لتجنبها والوقاية منها، محاربة الغش الذي قد يقع والتحقق من فعالية الإجراءات الرقابية التي وضعت.

لنجاح هذه الخطة وتكريس إجراءاتها العملية يستوجب توافر مقومات نجاح تتمثل في:

أ) البيئة الرقابية: وتتمثل أساسا في المواقف، التصرفات، السياسات والإجراءات التي تتبناها السلطة المركزية والأفراد المنظمة (النقابات العمالية) وهي تشكل جزء مهم من الرقابة السلمية وتشمل:

[1]– القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 2009/02/21 الذي يحدد تنظيم المصالح الخارجية للإدارة الجبائية وصلاحيتها.

*- **الهيكل التنظيمي:** لتوفير بيئة رقابية سليمة يستوجب أن يوفر الهيكل التنظيمي المختار عناصر أساسية تعمل على تحديد الصلاحيات والمسؤوليات (الإدارة، الأقسام، الأشخاص) ويبين بشكل دقيق حالات التفويض والاستقلال الوظيفي فيما يخص الآثار المترتبة عن التسيير، فكلما كان الهيكل التنظيمي واضح ودقيق، كلما تحددت المسؤوليات الوظيفية للوصول إلى الحماية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة.[1] وعلى هذا الأساس لا بد من وجود هيكل تنظيمي دقيق، تحدد فيه الأهداف والسياسات والواجبات والمسؤوليات بما فيها حالات تفويض السلطة لتمكين الهيئة الرقابية من التحقق من مدى الوفاء بالالتزامات الوظيفية.

لأنه من الأساس أن يتم الفصل بدقة بين المسؤوليات الوظيفية للحماية من الأخطاء المتعمدة وغير المتعمدة وخاصة تلك الوظائف التي تسمح لصاحبها بالتلاعب وفي نفس الوقت تمكنه من إخفاء التلاعب الذي قام به من خلال أداء وظيفته.

*- **هيئة الرقابة الداخلية:** وجود نظام رقابة يتطلب وجود هيئة تتولى مهمة قياس وتقويم فعالية وسائل الرقابة المتبعة.

هناك نظرية تقول:" إن هدف الرقابة هو أن نجعل الأخطاء تساوي صفر"[2]، ولكي يحقق هذا الهدف لا بد من تقييم وبشكل مستمر مدى كفاءة وفعالية نظام الرقابة الداخلية وهذا يتم عن طريق هيئة الرقابة الداخلية. وعليه فإننا نرى أنه من الأجدر وموازاة مع التعديل الهيكلي الأخير الذي شرع في تطبيقه بتنصيب مصالح نموذجية لفترة تجريبية، أن يتخذ قرار لإنشاء مصالح على مستوى المديريات الولائية للضرائب تسند لها مهمة رقابة المصالح القاعدية ومتابعة مدى تنفيذ القوانين والتعليمات الصادرة عن السلطة السلمية في جميع الميادين.

*- **مصالح الدعم:** تعمل هذه المصالح على زيادة فعالية وسائل الرقابة المعمول بها وتساعد المصلحة المعنية في تحدد المسؤوليات بالتنسيق مع المحققين وهيئة الرقابة

---

[1]- الباحث سطام بن عبد العزيز المقرن – مرجع سابق – ص: 15.

[2]- الباحث سطام بن عبد العزيز المقرن – مرجع سابق – ص: 20.

الداخلية المقترح إنشائها، لتسهيل مهامهم والوصول إلى توجيه توصيات ومقترحات للإدارة المعنية التي تمكنها من اتخاذ الإجراءات الوقائية في الوقت المناسب قصد تفادي الأخطاء التي لا يمكن تصليحها.

ب) النظام المحاسبي: النظام المعمول به حاليا في المصالح الجبائية المكلفة بالتحصيل حقق نوعا ما الأهداف الوقائية التي أعد من أجلها، حيث لم تسجل على مستوى المصالح الجبائية منذ سنوات مخالفات تترتب عنها تحويل أموال عمومية، الملاحظة الأساسية التي نوردها في هذا المجال تتمثل في وجوب تحديث من فترة لأخرى عتاد الإعلام الآلي المستعمل في القابضات لكي يتماشى مع حجم الأشغال الموكلة لها، مع إضافة قسم خاص بمتابعة وضعيات المكلفين على أن يكون في شكل بنك للمعلومات يمكن القابض من معرفة حالة المكلف سواء كان تابعا لإقليمه أم لا ،لأنه في الكثير من الحالات نجد أن مكلف ما مدين لدى قباضة معينة وعنوان إقامته تابع لقباضة أخرى، يتحصل على مستخرج جداول مصفى بالرغم من أنه مدين وهذا راجع لنقص المعلومات.

أما بالنسبة لمصالح الوعاء، فإن اعتماد وزارة المالية لنظام المحاسبة الجديد سوف يضمن شفافية أكبر للوضعيات المالية للمكلفين بالضريبة، لكون أن الإصلاح الذي قامت به وزارة المالية وتمت مباشرته إبتداءا من سنة 2010 يتجاوز إطار تحديث المخطط الوطني للمحاسبة، ليشمل تطوير نظام حقيقي للمحاسبة المالية يعالج المعلومات المالية والاقتصادية في شموليتها.[1]

لكن بشرط أن تتكفل الإدارة الجبائية بتكوين أعوانها وتلقينهم أسس هذا النظام لكي يتمكنوا من أداء دورهم الرقابي لمداخيل المكلفين بكل جدية، خاصة وأن النظام الجبائي الجزائري نظام تصريحي.

جـ) السياسات والإجراءات المتعلقة بالموظفين: بالرغم من وجود قانون أساسي خاص بعمال قطاع الضرائب يأخذ بعين الاعتبار مؤهلات الالتحاق بأسلاك القطاع،

[1] لقد أكد وزير المالية الجزائري في تصريح المؤرخ في 10جانفي 2010 أن النظام المحاسبي الجديد الذي شرع في تطبيقه بداية من شهر جانفي 2010 أنه مستوحى بقدر كبير من المعايير الدولية ويضمن الشفافية أكبر وعرض لأوضح للوضعيات المالية. تصريح منشور بموقع: الوزارة الأولى: www.premier:ministr.gov.dz تاريخ الزيارة 2010/04/14.

التعيينات في الوظائف، التدريبات، الترقيات، الرواتب، العلاوات والمكافآت[1]، إلا أن هذا يتطلب من السلطة التركيز أكثر على توفير الحماية القانونية لأعوان إدارة الضرائب من كل الضغوطات التي يمكن أن يتعرضوا لها أثناء ممارسة مهامهم كي يتمكنوا من تطبيق القانون بكل استقلالية.

بالنسبة للسياسة الأجرية نرى وجوبيه الأخذ بعين الاعتبار مرد ودية القطاع، حساسيته وصعوبة المهام المسندة له، حتى تكون الأجرة حافزا للأداء أكثر وحاجزا وقائيا من الفساد الذي يمكن أن يقع فيه الأعوان.

المطلب الثاني:

رقابة المفتشية العامة للمصالح الجبائية.

وظيفة الرقابة هذه وظيفة حيوية في تسيير المصالح الجبائية وجودها يعتبر ضمان لحسن تسيير المرفق العام والأموال العامة، بحيث تعمل هذه المصلحة على الوقاية من كل الانحرافات، كشف ومعاقبة مرتكبيها، فهي وقائية بالدرجة الأولى لكونها تعطي صورة حقيقية عن سير المصلحة المراقبة ومدى التزام أعوانها بواجباتهم المهنية، وردعية لأنها تعمل على كشف الأخطاء المقصودة وغير المقصودة وتحدد مرتكبيها لتسليط العقوبات اللازمة عليهم.

فمهما بلغت الشعوب درجة من الرقي والتمدين سيكون هناك دائما أفراد ذوي نية سيئة ينبغي الاحتياط للأعمال غير الشرعية والتصرفات المسيئة للإدارة التي قد تصدر منهم . من هنا فإن الرقابة بجميع أنواعها الممارسة على أعمال الموظفين، حلقة هامة في أية إستراتجية تهدف لترقية القواعد الأخلاقية وبسط الشفافية في أعمال الإدارة .

لذا نجد أن المشرع الجزائري كغيره كرس وجود المفتشية العامة للمصالح الجبائية وحدد صلاحياتها بموجب المرسوم التنفيذي 98-230 المؤرخ في 13 جويلية 1998.[2] هذه الصلاحيات تجعل منها هيئة رقابية ذات أهمية كبرى، حيث تم تدعيمها ماديا وبشريا

---

[1]– المرسوم رقم:299/10 المؤرخ في :2010/11/29 . المتضمن القانون الأساسي المنشور بالجريدة الرسمية رقم: 74.

[2]– المرسوم رقم:299/10 المؤرخ في :2010/11/29 . المتضمن القانون الأساسي المنشور بالجريدة الرسمية رقم: 74.

بالنظر إلى هيكلها التنظيمي، فهي مسيرة من طرف مفتش عام ويساعده في أداء مهامه 08 مفتشين و08 مكلفين بالتفتيش، رغم هذا فإن عملها الميداني لم يرقى إلى المستوى المرجو حسب اعترافات الهيئة نفسها.[1] وذلك راجع إلى العديد من الأسباب كما سوف نتعرض لها في حينها عند تشخيصنا لعمل المفتشية.

الفرع الأول:

تشخيص عمل المفتشية العامة للمصالح الجبائية.

في إطار تحديث عمل الإدارة الجبائية ووضع أسس عملية دقيقة يعتمد عليها في تقييم أداء المصالح الجبائية، وبالنظر إلى المهام المسندة للمفتشية العامة كما ورد النص عليها في المادة: 2 من المرسوم التنفيذي السالف الذكر المتمثلة في الرقابة، التفتيش والتحقيق في المجالات التالية:

* تنظيم المصالح وعملها.

* جودة تسييرها.

* إستعمال الطاقة البشرية والمادية الموضوعة تحت تصرفها، كما أجاز المشرع للمفتشية بأن تقوم بتحقيقات خاصة في حالة تكليفها .

بالنظر إلى أهمية هذه الاختصاصات فانه يستوجب على هذه الهيئة أن تلعب دورا رقابيا مهما، قصد ضمان السير الحسن للمصالح الجبائية، بكشف الأخطاء المرتكبة المادية والقانونية منها، ووضع أسس وقائية لتفادي إعادة الوقوع في نفس الأخطاء.

للوقوف على مدى فعالية هذا الجهاز الرقابي المهم نستعرض في بداية الأمر النتائج المحققة من طرف هذه الهيئة خلال سنتي 2004 و2005 كعينة، ثم نناقش هذه النتائج.

---

[1]– رسالة المديرية العامة للضرائب – رقم خاص – أفريل 2006 – ص:12.

I/ النتائج المحققة:

أ- البرنـامج العام: أثبتت تدخلات المفتشية خلال السنتين 2004 و2005 كعينة أن وضعية المصالح القاعدية لا تزال على حالها من حيث تنظيمها وسير عملها، فالنقائص التي لوحظت بهذا الخصوص رغم توجيهات المحققين والمفتشين لم يتم تداركها وتفاديها خلال السنوات الموالية، وأن مكتب التنشيط والتنظيم التابع للمديرية الولائية رغم المهام المسندة إليه المتمثلة في مساعدة المصالح القاعدية لتحسين مناهج عملها ومتابعة تقارير المحققين ومعالجتها فإنه هو كذلك لم يحقق ما هو مطلوب منه ومن بين هذه النقائص نذكر:

*- **التنظيم الداخلي للمفتشيات والقباضات:** عدم وضع حيز التنفيذ الهيكلة القانونية لهذه المصلح رغم التعليمات المتكررة في هذا الشأن وبقي نشاط المفتشية يسير عشوائيا لتأدية الأعمال الدورية والآنية.

المصلحة التي تسير بهذه الطريقة نتائج عملها تكون في غالب الأحيان مركزة على جانب ومهملة للعديد من الجوانب الأخرى، وهو الأمر الذي يؤدي إلى المساس سواء بحقوق الخزينة العامة أو بحقوق المكلفين.[1] لذا نجد أن أغلب القباضات توجد في وضعية يمكن القول أنها غير قانونية لأنها لم تقم بإعداد حسابات التسيير منذ سنوات.

*-**حفظ وترتيب الملفات الجبائية:** منذ أن تم توحيد اختصاص المفتشيات الضريبية وضم ملف الضرائب غير المباشرة مع المباشرة ومصالح المفتشية العامة بالتنسيق مع مصالح الدعم للمديرية الولائية يعملان جنبا إلى جنب لحمل المفتشيات المتعددة الأخصاص على الاعتناء بالملف الجبائي للمكلف من حيث ترتيب الوثائق، متابعة التسويات بتسجيلها في الوثيقة المعدة خصيصا لذلك حتى يتمكن أي شخص من معرفة وضعية المكلف دون الإطلاع على كل الوثائق.إلا أن كل هذه المجهودات باءت بالفشل بحيث أننا ومنذ سنة 1992 سنة الإصلاح الجبائي إلى يومنا هذا نلاحظ ورود ملاحظات

---

[1]- تقرير المفتشية العامة للمصالح الجبائية الخاص بنشاط المصالح لسنة2004 المؤرخ في فيفري2005. ذكر في الصفحة:4 منه بخصوص التنظيم الهيكلي وسير المصالح القاعدية ما يلي:.mauvaise organisation et répartition des attributions .

بهذا الخصوص في تقارير المفتشين، معنى ذلك أن الإصلاح الهيكلي لا يواز الإصلاح التشريعي.

*-**عدم استعمال أعوان التحصيل لمفكرة المتابعات:** بالرغم من وجود وثيقة أعدت رسميا لاستعمالها من طرف أعوان المتابعة في تدخلاتهم لغرض تمكين السلطة السلمية من مراقبة هؤلاء، ومتابعة تنفيذ برامج التحصيل الجبري المعد من طرف القابض لغرض تحقيق الأهداف المسطرة له، إلا أن هذه الوثيقة مهملة تماما مما يؤدي إلى عدم فعالية الرقابة السليمة الممارسة لهذا الخصوص.

ب- **التحقيقات الخاصة:** الإجراءات الرقابية الموضوعة حيز التنفيذ في إطار التحقيقات الخاصة ذات الأهداف المحددة، هي الأخرى لم تأت بثمارها، بالرغم من أنها دقيقة وتمس موضوع محدد كالبطاقية، استغلال الكشوفات، الرسم على المشتريات...الخ.

*- **بالنسبة لاستغلال الكشوفات:** هناك فارق ملحوظ بين معدل إعداد الكشوفات على مستوى مكتب البطاقية ومعدل الاستغلال على مستوى مصالح المفتشية[1]، الأمر الذي يؤدي وفي الكثير من الأحيان إلى ضياع حقوق الخزينة العامة لسقوط التسوية عن طريق التقادم أو ضياع الكشوفات مما يسهل انتشار الفساد بين أعوان الإدارة الجبائية.

*- **أما بخصوص الرسم على المشتريات:** بالنظر إلى كثرة استعمال الفواتير الوهمية لتبرير المشتريات، وتفاقم ظاهرة بيع هذه الفواتير، اتخذت الإدارة الجبائية العديد من الإجراءات للحد من توسع هذه الظاهرة من بينها إنشاء بطاقية وطنية للغشاشين يلجأ إليها للتأكد من صحة الفواتير المقدمة من طرف المكلفين.

هذا الإجراء لم يأت هو كذلك بثماره لبطء عملية المراقبة على مستوى المفتشيات رغم حث المحققين وتدخلات مصالح المديرية. هذه من بين أهم الملاحظات التي تتكرر في كل التقارير هذا ما أدى بالمشرع إلى إقرار في قانون المالية التكميلي لسنة 2010 إجراء خاص يهدف من خلاله محاربة ظاهرة الفواتير الوهمية المتمثلة في تحديد كيفيات تسديد الفاتورة وأوجب أن يكون ذلك بطرق غير النقدية إذا تجاوز مبلغ هذه الفاتورة (100) مئة

1- تقرير المفتيشية العامة للمصالح الجبائية لسنة 2004 المؤرخ في فيفري 2005 –غير منشور.

ألف دج فان تمكنت مصالح المفتشية من رقابة المشتريات في أوانها سوف يكون لهذا الإجراء أثر ايجابي على الحد من هذه الظاهرة.[1]

ج/ ضعف مستوى مصالح الدعم التابعة للمديريات الولائية: ملاحظات المحققين المدرجة في تقارير المراقبة غالبا ما نجد منها ما لم يؤخذ بعين الاعتبار من قبل رؤساء المفتشيات أو قباض الضرائب، بالرغم من وجود مصالح دعم ومساندة على مستوى المديريات الولائية للضرائب مكلفة بمتابعة مدى تنفيذ هذه التوصيات، هذه المصالح في أغلب الولايات تفتقر إلى الإطارات والوسائل المادية اللازمة التي تمكنها من أداء المهام المسندة لها.

هذه النقائص وغيرها لها تأثير مباشر وبدون شك على شفافية العمل داخل المصالح الجبائية مما يترتب عليه حتما وجود تلاعبات بمصالح المكلفين ومصالح الخزينة العامة.

الفرع الثاني:

أسباب عجز رقابة المفتشية العامة عن تأدية مهامها.

رغم أهميتها ودورها الفعال في إضفاء الشفافية على عمل الإدارة الجبائية وسعيها إلى أخلقة تصرفات الإدارة والمكلف معا، إلا أن عملها لم يرقى إلى ما هو مطلوب، هذا راجع إلى العديد من الأسباب نوجزها في الآتي:

محدودية جهاز الرقابة : تعود إلى محدودية القدرات المهنية للمحققين الناجمة عن عدم وجود إطارات متخصصة ذات كفاءة عالية. فالجهاز خال من الإحترافية، فكل إطاراته من قدامى الموظفين الذين اكتسبوا خبراتهم عن طريق الممارسة.

تقارير المحققين: غالبا ما تتضمن ملاحظات غير مهمة وأخرى يبدي من خلالها المحقق وجهة نظره في قضية ما دون التقيد بالقوانين والتعليمات السارية بخصوص الموضوع مما يؤدي في الكثير من الأحيان إلى نشوب منازعات بين المكلف والإدارة

---

[1]– الأمر رقم 01/10 المؤرخ في 2010/08/26 المادة:16 الجريدة الرسمية رقم: 35 المؤرخة في:2001/07/04

نتيجة تنفيذ المصلحة الخاضعة للتحقيق لهذه التوصيات، ترجع النتائج السلبية هذه إلى الأسباب المذكورة أعلاه.

أساس هذه الرقابة التأكد من مدى صحة تطبيق مختلف القوانين واللوائح، والتعليمات ومذكرات المديرية العامة، السير الحسن للرقابة الداخلية للهيئة وبالأخص منها المحافظة على حقوق الخزينة العامة دقة وصحة المعلومات الموجودة، مع إبراز كل ما هو مخالف لهذه النصوص والتعليمات.

نقص الوسائل المادية والبشرية الموضوعة تحت تصرف هيئة الرقابة، يؤدي إلى اللجوء إلى الكم دون الكيف في تدخلات المحققين.[1]

عدم إعطاء أهمية لدور هذه الرقابة من طرف الهيئات المسيرة المحلية الولائية والقاعدية، مما يصعب من مهمتها ويقلل من شانها، فالرقابة السلمية لها دور أساسي في إنجاح مهام المفتشية العامة من خلال متابعة وتكريس نتائج التحقيق وبالنظر إلى أهمية الرقابة في بسط الشفافية الضريبية يستوجب على الهيئات المركزية الأخذ وبجدية إلزامية تطوير هذا الجهاز ووضعه كأداة دعم ورقابة للمصالح الجبائية، ولا يمكن أن يتحقق هذا إلا إذا أخذنا بعين الإعتبار إلى جانب تفعيل الرقابة، تعزيز الجانب الوقائي بتوفير البيئة اللازمة المتمثلة:

*– إستخدام وسائل العمل الحديثة.

*– إجراء تنقلات دورية للموظفين.

*– وضع تصنيف واضح للوظائف النوعية وفق طبيعة المهام المكلفة بها، وطبقا للمؤهلات العلمية ومعايير الخبرة التي يحوزها الموظف.

*– تحسين الحالة المادية لموظفي القطاع باعتبارهم قطاع حساس وحيوي.

كخلاصة لهذا المبحث يمكننا القول أن الرقابة الذاتية يمكن أن تلعب دورا مهما وبارزا للتخفيف من معانات المكلفين بالضريبة ويعيد للإدارة مصداقيتها إذا قامت هذه

[1]–يتشكل مكتب التحقيقات الجبائية في أغلب الولايات من ستة إلى سبعة محقيقين –تقرير نشاط المديرية العامة لسنة 2007 غير منشور.

الأخيرة بالمبادرة بإرادتها المنفردة إلى تصحيح أو إلغاء أو تعديل ما اتخذته من قرارات مشكوك في شرعيتها، فالمبادرة هذه تكون دليل على مرونة هذه الإدارة ونشاطها.

ولا شك أن الحكمة من هذه الرقابة أنها تعمل على التقليل من المنازعات الإدارية بقدر كبير وتحقق العدالة بطريق أيسر للمكلفين وذلك بإنهاء منازعاتهم في مراحلها الأولى إن رأت الإدارة أن مصالحها أخطأت في حق هذا المكلف.[1] هذه الرقابة وغيرها لا يمكن أن تؤدي الدور المنوط بها على أكمل وجه، ولا يمكن أن يتحقق مبدأ المشروعية على أرض الواقع إلا إذا كانت أعمال وصلاحيات السلطة الإدارية أو التنفيذية واضحة ومحدودة.[2] بشرط أن يعطي اهتمام أكبر لهذا النوع من الرقابة لإضفاء شفافية أوسع على عمل الإدارة الجبائية.

[1] د. حسين فريجة- الإجراءات الإدارية والقضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات دحلب- الجزائر- طبعة 1994 ص:84.

[2] أ.د. عمار بوضياف- محاضر في القانون الإداري – المحور" مبدأ المشروعية ودور القضاء الإداري في حمايته " – بحث منشور بموقع الأكاديمية العربية الدانمرك- قسم العلوم القانونية- ص:8- الموقع: www.ao.academy.org تاريخ الزيارة:2012/01/15.

المبحث الثاني:

الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الجبائية.

حتى تتمكن الإدارة الجبائية من تحقيق أهدافها المختلفة، في نطاق مبادئ المشروعية والمصلحة العامة فإنها تمارس سلطات منحها إياها المشرع وتستعمل أدوات ووسائل في مواجهة حقوق وحريات الأفراد ومصالحهم.تتجلى هذه السلطة في امتيازات السلطة العامة التي منحها إياها المشرع في مجال فرض الضريبة وتحصيلها وكل الإجراءات المتعلقة بها.

إن الإدارة التي تحوز هذه السلطة كثيرا ما ينجم عن احتكاكها بالإفراد مساس بحقوقهم وحرياتهم، والمس بمبدأ الشرعية القانونية الذي يجب أن تخضع له الإدارة.

أن الأعمال الخارجة عن الشرعية ينجم عنها قيام منازعات إدارية لضمان سيادة مبدأ الشرعية وتحقيق العدالة وحماية المصلحة العامة، من كافة مصادر ومخاطر أساليب الفساد الإداري، وكذا حماية حقوق وحريات الأفراد ومصالحهم من كل مظاهر الإنحراف والإستبداد والتعسف الإداري.[1] فالرقابة القضائية على أعمال الإدارة هي في أساسها رقابة قانونية تهدف لضمان تطبيق واحترام مبدأ الشرعية وخضوع الإدارة العامة للقانون، بما يحقق الحماية اللازمة والفعالة للمصلحة العامة في الدولة ولحقوق وحريات الأفراد. [2]

لذا نجد أن علم الإدارة الحديث اهتم بموضوع الرقابة على العمل الإداري ودورها في تحقيق المساواة في الاستفادة من خدمات المرفق العام.والرقابة القضائية تعد من الركائز الأساسية والوسيلة الأجدر بأداء هذه المهمة والمؤشر الحقيقي لإنجاح أي سياسة مالية تريد الدولة تطبيقها، فدولة القانون تراعي بالمنطوق والملموس مبدأ مساواة المواطنين جميعا أمام القانون والالتزام بالقاعدة القانونية واحترامها، غير أن الإدارة الضريبية التي منحها المشرع عدة صلاحيات وسلطات تتعلق بتأسيس الضريبة والعمل على تحصيلها،

---

[1] د- عوابدي عمار – النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري – ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر – طبعة 1989 – ص: 8.

[2] د- لعشب محفوظ- مرجع سابق- ص:128.

فعند ممارستها لهذه الصلاحيات قد تخل ببعض الضمانات القانونية المخولة للمكلفين بالضريبة كاحترام إجراءات فرض الضريبة، إعادة تأسيس الوعاء الضريبي، الفرض التلقائي للضريبة...إلخ مما يؤدي إلى نشوء نزاع بين الإدارة والمكلف. ينحصر هذا النزاع في صنفين هامين من النزاعات هما:

- منازعات الوعاء Contentieux de l'assiette.

– منازعات التحصيل. Contentieux du recouvrement

المطلب الأول:

الرقابة القضائية في منازعات الوعاء الضريبي.

الشفافية هي الأسلوب العلمي الأمثل لمكافحة الفساد وهي آلية عمل مفيدة للكشف عنه وتعيين مواقعه وبيان أماكنه، والشفافية لها شروط وجود هو تحقق الفساد، فعند تحقق الشرط يصبح التوجه نحو الشفافية أمر لابد منه وضرورة للبحث عن مواطن الخلل. فعلاج الفساد هو الشفافية المنبثقة من سلوكية ومنهج صالح ومن نظام يسعى لخدمة شعبه وللحفاظ على المصالح العامة للمجتمع.[1] والشفافية تقتضي المساءلة الجدية الصارمة لكل من يحاول نشر وبث الفساد من خلال هيئات الرقابة بأنواعها: السياسية التي تتم عن طريق البرلمان الإداري وهي الرقابة الذاتية التي تقوم بها سلطة الوصاية الإدارية، والرقابة القضائية التي يقوم بها القضاء وهي أكثر استحسان من المواطنين بالنظر لما يتحلى به رجال القضاء من الدراية، المعرفة، النزاهة والاستقلالية في رقابتهم وتعد الدرع الواقي لمبدأ المشروعية[2]، كما أن هذه الأخيرة لا تقوم إلا بناءا على شكوى من الأفراد أو الهيئات وبالتالي فإن أهمية المساءلة تتجلى في كونها معاونة لجهات الرقابة في القيام بعمله على وجه صحيح، وكشف التلاعب أو الفساد بمعدل أسرع من المعتاد.[3] فالمكلف شخصا طبيعيا كان أو معنويا إذا تبين له عدم صحة أو عدم شرعية

---

[1]– الكاتب فوزي نصر – هل الشفافية ضرورة للقضاء على الفساد– مقال منشور بموقع الحوار المتمدن – العدد 1431 بتاريخ 2006/01/15 تالايخ الزيارة : 22.07.2007 .

[2]– أ–د– عمار بوضياف– مرجع سابق– ص:10

[3]– أ–د– صديق محمد عفيفي– مرجع سابق– ص:9.

سواء الضريبة المفروضة عليه أو الإجراءات المتبعة في تأسيسها ولم يرضيه قرار المدير الولائي بخصوص تظلمه، يلجأ للقضاء آملا أن ينصف وينال حقوقه من خلال الدور المهم المنوط للقاضي الإداري في المنازعات الجبائية، فهو يشارك في مجريات الدعوى ويسيرها. الأمر الذي يسمح له غالبا من تخفيف عبء عدم المساواة التي تكثف دور المدعى في مواجهة الإدارة، والعمل على ضمان احترام مبدأ المشروعية، بشيء من التفصيل سوف نتناول تحت هذا المطلب العمل القضائي في مجال منازعات الوعاء الضريبي التي يختص بها القضاء الإداري، ويقصد بالعمل القضائي هنا مختلف الأحكام التي تصدرها المحاكم الإدارية والقرارات التي يصدرها مجلس الدولة بخصوص مختلف المنازعات المطروحة عليهما، وفي النقطة الثانية نقيم العمل القضائي في مادة الوعاء الضريبي.

الفرع الأول:

العمل القضائي في مجال منازعات الوعاء الضريبي.

التطور الذي طرأ على النظام القضائي في الجزائر بعد دستور 1996 جسد صراحة الازدواجية القضائية، بفصله بين القضاء العادي والقضاء الإداري[1]، بغض النظر عن مزايا أو عيوب هذا الفصل، فإنه يجب تدعيم هذا التطور بتخصيص الجانب الجبائي بقاض مختص بالنظر إلى تعديل النصوص الضريبية من حين لآخر، لكي يتمكن من أن يلعب دوره في توازن العلاقة بين الإدارة والأفراد المكلفين بالضريبة،لأن غياب قاض مختص يؤدي إلى تحول الخبير إلى قاض ظل، بحيث لا يملك القاضي الحقيقي إلا مسايرته وإصدار ما اتخذه قاضي الظل هذا من قرار.[2]

الرقابة التي يقوم بها القاضي في هذا الميدان ليست رقابة سلمية، بل هي نتاج شكوى يقدمها المكلف للمصالح القضائية فيقوم القاضي بالتأكد من شرعية الضريبة ومن إجراءات فرضها، فهو يقوم بمراقبة مدى احترام إدارة الضرائب للقوانين والتنظيمات السارية

[1] - تم إنشاء المحاكم الإدارية بموجب القانون رقم:02/98 المؤرخ في : 30 ماي 1998.

[2]- العربي الكرداع- الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب- أطروحة دكتوراه- كلية الحقوق –كدال- الرباط –2004.الصفحة:275

المفعول لكون أن القوانين الضريبية من النظام العام لا يمكن لأي كان الإخلال بها فيجيب أن تلقى التنفيذ الكامل، وعليه فان القاضي الفاصل في المواد الجبائية وعملا بالمبدأ الدستوري الذي لا يقضي بمساهمة جميع مواطني الدولة في الأعباء العامة كل حسب مقدرته التكلفية، يستطيع أن يخفض المبلغ الضريبي المتنازع عنه أو يلغيه أو يزيد فيه في الحالة التي يتأكد فيها أن هناك سوء تقدير.[1] هنا تظهر وبوضوح أهمية الرقابة القضائية ودورها الأساسي في تحقيق العدالة وإضفاء الشفافية اللازمة على أعمال الإدارة الجبائية والمكلف على حد سواء.

1-أهمية القضاء الضريبي: التقاضي حق للجميع، كفلته الدساتير والتشريعات في الدول المختلفة، كما نصت عليه مواثيق حقوق الإنسان التي أوجبت على الدولة أن تكفل لرعاياها حرية التقاضي في قضاء عادل ونزيه، يكون فيه دور القاضي الإداري وإن كان يتقاسم نفس المبادئ الأخلاقية المهنية مع أغلب القضاة، إلا أنه يجب أن يخضع زيادة على ذلك لأخلاقيات متميزة وهي:

*- أن يكون منصفا، محايدا، مبدعا، شجاعا، باحثا عن الحقيقة ونزيها.[2]

هذا ما يميز الجهاز القضائي عن غيره من أجهزة الدولة حتى يحوز ثقة الفرد فيطمئن إلى أحكامه، ويكون الملاذ الذي يلجأ إليه إذا لحقه إجحافا أو ظلم. ويعتبر القضاء جهة مستقلة عن كل من السلطة التنفيذية والتشريعية، لا سلطان على أعضائه إلا القانون.[3] وما يمليه عليهم مبدأ تحقيق العدالة، ولا يجوز لأي سلطة التدخل في القضاء أوفي شؤون العدالة. إذ استقلالية القضاء هي التي توفر لهذا الجهاز النزاهة والحياد وبالتالي تحقيق العدل، بمعنى أن تعدد السلطات ومن ضمن الشروط الأساسية التي تعمل

---

[1] - Mr Ahmed benyatho – contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif Marocain - Etude publiée au site http://membre.Lycos.fr .page:01.site visité le: 23/05/2007.

[2]– كلمة السيدة فريدة أبركان رئيسة مجلس الدولة –منشور بمجلة مجلس الدولة العدد1 /2002 الصفحة 16-17.

- أيضا: د- لعشب محفوظ- مرجع سابق- ص:129.

[3]– كلمة السيدة فريدة أبركان رئيسة مجلس الدولة –منشور بمجلة مجلس الدولة العدد1 /2002 الصفحة 16-17.

- أيضا: د- لعشب محفوظ- مرجع سابق- ص:129.

على إحداث نوع من الرقابة على كل سلطة حتى لا تنفرد بالقرار بما يؤدي في النهاية إلى احترام مبدأ المشروعية.[1]

تتبع أهمية القضاء الضريبي في الأهمية التي تتمتع بها الضريبة ذاتها ومدى تأثيرها على حياة كل من الدولة والفرد، فهي تشكل كما سبق وأن أشرنا له أهم عنصر من عناصر إيرادات الدولة، وتكاد تكون المصدر الوحيد لإيرادات الدولة الحديثة.

بالإضافة إلى أنها تعتبر أداة مهمة من أدوات السياسة المالية، فهي تستعمل لتحقيق بعض الأهداف الاجتماعية والاقتصادية. كذلك تؤثر على حياة الأفراد الذين يتحملون عبئها، حيث يرون فيه أنه اقتطاع من ثمار جهودهم، فهو يؤدي إلى إنقاص حجم إنفاقهم واستهلاكهم ويكون تحصيلها جبرا، لا يتوقف على رضا المكلف أو رغبته وإنما تفرض عليه بنص القانون.

حتى يكون هذا الفرض قانونيا ويكون توزيع عبئه على المكلفين عادلا، لابد أن تكون هناك وسائل قياس، هذه الوسائل هي القانون الضريبي الذي يفرض على الإدارة الضريبية والقضاء على حد سواء.[2] وبالتالي فإنه لا يكفي لحماية الفرد من تعسف الإدارة الضريبية وجود نصوص قانونية تنظم فرض الضريبة وتحصيلها، بل لابد من وجود إلى جانب ذلك قضاء يراقب حسن تطبيق هذه القوانين لكي لا يتم تضييع أو إنقاص حق الدولة من جهة ومن جهة أخرى مراقبة الإدارة الضريبية في مدى إلتزامها بتطبيق القانون.[3] كما تكمن أهمية القضاء الضريبي في الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها، والتي لها اثر مباشر على كل من الفرد والدولة، وهذا ما نتطرق له في الفرع الثاني،لكن قبل ذلك يستوجب أن نتعرض للدور الذي لعبه القاضي الإداري الجزائري في حماية حقوق المكلف بالضريبة وتكريس الضمانات المخولة له قانونا، خاصة وأن القانون الإداري هو قانون وليد الاجتهاد القضائي ومجال للخلق والإبداع،كما أن القاضي الإداري يلعب دورا

[1]– أ- د- عمار بوضياف- مرجع سابق- ص:8.

[2] - Mr. Ahmed benyatho- o.p.ct -page 2.

[3]– رجاء احمد محمد خويلد –الطعن القضائي في منازعات ضريبية الدخل في فلسطين – رسالة ماجستير 2004 . ص 19 – جامعة النجاح الوطنية.

تفسيريا للمقتضيات التشريعية والتنظيمية، وبالتالي فهو يشكل مصدرا من مصادر القانون الجبائي.

أولا:دور القاضي بخصوص القواعد الشكلية المتعلقة بالطعن القضائي:بذل القضاء الإداري الجزائري مجهودات جبارة لإيجاد العديد من الحلول للإشكالات المطروحة،بحيث أنه حاول تفسير بعض القيود الإجرائية التي تخص الآجال كما قدم اجتهادات تخص الموضوع.

- الآجال: تنقسم الآجال المنصوص عليها بقانون الإجراءات الجبائية إلى قسمين،آجال عامة وآجال خاصة.[1]

في هذا الإطار نذكر ما أقره القضاء الجزائري بخصوص آجال سقوط الدعوى:

-عدم قبول دعوى المنازعة الخاصة بربط الضريبة إذا قدمت قبل الأوان: استقر القضاء الإداري الجزائري على القول أن اللجوء إلى الطعن القضائي قبل جواب الإدارة أو قبل انقضاء الأجل المحدد لجوابها.[2] يعد سابقا لأوانه.[3]

-حالة سكوت الإدارة طيلة الأجل المقرر لجوابها على الشكاية: في هذه الحالة أقر مجلس الدولة أنه متى كان ثابت بصفة قطعية أن هناك قرارا مكتوبا بالرفض،مبلغ للمكلف بالضريبة،فإن الأجل الذي يحسب الذي يحسب من تاريخه يكون تطبيقا سليما للقانون. هذا يعني أن تاريخ الطعن يسري بدءا من تاريخ التبليغ حتى إذا كان هذا التاريخ سابقا لتاريخ انقضاء مهلة إجابة الإدارة.أما إذا سكتت عن الجواب طيلة المدة المقررة لذلك، فإن الأجل يبدأ حسابه من تاريخ انقضاء الأجل المقرر.[4]

---

[1]- أنظر المادة :82 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[2]- أنظر المادة:82 الفقرة :1 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[3]- مجلة مجلس الدولة عدد خاص- منازعات الضرائب- 2003-الصفحة:24.

[4]-مجلة مجلس الدولة-عدد خاص- منازعات الضرائب-2003- الصفحة:28 و29.

ثانيا- الموضوع:لا يقتصر دور القاضي في التخفيف من الشكليات الإجرائية، بل يمتد الأمر إلى الموضوع وهو الأساس لحماية حقوق المكلف دون المساس بالمال العام، ويتجلى هذا الدور في:

-تفسير القانون الضريبي تفسيرا ضيقا: هذا المبدأ مقرر في التشريعات الضريبية لأغلب الدول ويؤكده قضاء العديد من الدول منها الجزائر، حيث أكد مجلس الدولة هذا المبدأ وطبيعته في العديد من القرارات نذكر منها، قراره رقم: 004716 المؤرخ في 27 ماي 2002 الصادر عن الغرفة الثانية.[1]

-استبعاد الأخذ بالقياس في المادة الضريبية: الأخذ بطريقة القياس في مادة الضرائب يعني تفسير النصوص الضريبية تفسيرا واسعا، وهذا يعد مخالفا لمبدأ التفسير الضيق السابق التطرق إليه، ويؤدي إلى خلق وضعيات لم يتطرق لها القانون،الأمر الذي يعد مخالفا لأحكام الدستور الجزائري وبالأخص منه المادة: 122 الفقرة 3. [2]

2- أهداف القضاء الضريبي.

يسعى القضاء الضريبي بشكل عام إلى تحقيق مجموعة من الأهداف التي تدخل في إطار تعزيز شفافية العمل الإداري وأهمها فض المنازعات بين أطراف الدعوى، أيا كانت طبيعة النزاع أو طبيعة أطرافه، فالكل سواسية أمام القانون والقضاء. من حق كل فرد لم يرضيه قرار الإدارة الجبائية ويرى فيه إجحافا بحقه أن يلجأ إلى القضاء سواء كان موضوع نزاعه متعلق بالوعاء الضريبي أو بمختلف إجراءات التحصيل.[3]

---

[1]- اعتمد قضاة مجلس الدولة في قرارهم هذا على المادتين :3 و21 من قانون المالية لسنة1997 وأقروا بأن إعفاء الشباب المستثمر من الضريبة يخص الاستثمار في الأنشطة ذات الطابع الإنتاجي والخدماتي وليس أنشطة البيع بالجملة أو التجزئة أو الاستيراد، المجلس اعتمد على قصد المشرع من منح الإعفاء للشباب المستثمر. (مجلة مجلس الدولة)-عدد خاص منازعات الضرائب-2003-الصفحة:100.

[2]-القرار رقم:198371 الصادر بتاريخ:2001/02/05 الذي أقر بموجبه مجلس الدولة تأييد القرار المستأنف الذي قضى بإلغاء قرار إدارة الضرائب في إعادة تقويم نقل ملكية عن طريق عقد هبة من الأب إلى الابن لأن نقل الملكية عن طريق الهبة يتم بدون عوض عكس نقل الملكية عن طريق البيع التي تتم بعوض. مجلة مجلس الدولة عدد خاص – منازعات الضرائب- 2003 ص:108.

[3]- هذا ما أقره المشرع الجزائري في المواد:70- 82- 145- 153- 154 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

أجاز كذلك المشرع الجزائري للإدارة الجبائية أن تلجأ هي كذلك للقضاء في الحالة التي لم تكن فيها راضية بما قرر من طرف لجان الطعن الإدارية لجنة الدائرة واللجنة الولائية.[1]

لجوء أي طرف من أطراف النزاع للقضاء هدفه الأساسي الخضوع للقانون لا غير، وبالتالي تحقيق العدالة والحماية لأي طرف، هذا ما سنتناوله بالتفصيل على النحو التالي:

أ/تحقيق العدالة والحماية: مجرد وجود قوانين في مجتمع مالا يكفي لضمان أمنه وحمايته واستقراره، ذلك أن كل شخص يميل إلى تفسير النصوص القانونية بما يخدم مصلحته التي قد تتعارض مع مصالح غيره، فيقوم الخلاف بينهم مما يدفعهم إلى اللجوء للقضاء لحل هذه الخلافات، وهنا لابد أن يجدوا فيه الوسيلة العادلة لحل هذه الخلافات، وإرغام المتخاصمين على احترام القانون والامتثال لحكمه، فالكل سواسية أمام القانون مهما اختلفت مراكزهم، حتى لو كان أحد أطراف هذا النزاع الدولة ممثلة بأحد أجهزتها (الإدارة الضريبية)، فضرورة القضاء في المجتمع من ضرورة القانون الذي يحكمه. وبما أن هدف القضاء بصورة عامة هو تحقيق العدالة بين أطراف النزاع، فان هذا الهدف يصبح مطلبا أكبر عندما يكون أطراف الدعوى في وضعية غير متكافئة، كما هو الحل بالنسبة لمنازعات الضرائب.المكلف يرى في القضاء حكما عادلا وجدير بالثقة لأنه ليس خصما ولا طرفا في العلاقة، فهو يلجأ إليه لاعتباره الضامن للحقوق التي خوله إياها القانون الجبائي والكفيل بحمايتها من تعسف الإدارة الضريبية، وبالتالي فهو أي القضاء هو الذي يوفر له الحماية، وفقا لمقتضيات مبدأ المشروعية التي تتطلب خضوع الدولة في تصرفاتها للقانون المعمول به، إذ لا يكفي أن يخضع الأفراد وحدهم للقانون في علاقاتهم الخاصة، بل من الضروري أن تخضع له أيضا الهيئات الحاكمة في الدولة.[2] ومنه فإن الحماية التي يهدف القضاء إلى إضفائها ليست مقتصرة على المكلف فقط وإنما تمتد لتشمل أيضا حماية حق الخزينة العامة في أموال المكلف، يتضح هذا من خلال الصلاحيات التي منحها المشرع للقاضي الضريبي حيث أجاز له أن يصدر حكمه حتى

[1]-أنظر المواد: 80 إلى 82 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[2]- بشير بلعيد- القضاء المستعجل في الأمور الإدارية- مطبعة عمار قرفي- باتنة – الجزائر- طبعة:1993- ص:5.

- أيضا : لعشب محفوظ- مرجع سابق- ص:145.

بزيادة مبلغ الضريبة.[1] بالرغم من أن زيادة مبلغ الضريبة يتنافى مع المبدأ القانوني المعمول به القائل:" لا يضر طاعن عن طعنه" فالمشرع أهمل هذا المبدأ لضمان حماية حق الخزينة العمومية، وحصولها على مبلغ الضريبة المستحق كاملا غير منقوص، وضمان تطبيق المبدأ الدستوري الأساسي في الميدان الضريبي" المساهمة في الأعباء العامة كل حسب الدخل الذي يحققه" وعملا لما نصت عليه المادة:101 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية فقاضي الضريبة يفصل في المنازعات الضريبية بإعتبارها منازعة من منازعات القضاء الكامل وبالتالي فهو يتمتع بصلاحيات واسعة في حدود ما هو منصوص عليه في التشريع الضريبي لإلغاء الضريبة المفروضة بدون وجه حق وفي تعديل أساسها وتغييره وإحلال أساس آخر بدلها.[2] لضمان حقوق المكلف والخزينة على حد سواء.

قد أكدت المحكمة الدستورية العليا في مصر في العديد من أحكامها على أن مبدأ المساواة الذي كفله الدستور في المادة 40 منه لا تعني وجوب معاملة الجميع على ما بينهم من تفاوت في مراكزهم القانونية معاملة قانونية متكافئة، وأن أعمال مبدأ المساواة أمام القانون، وما يقتضيه من الحماية القانونية المتكافئة، يفترض تماثل المراكز القانونية في نطاق الموضوع محل التنظيم التشريعي، ومعاملتها بالتالي على ضوء قاعدة موحدة لا تفرق بين أصحابها، بما ينال من مضمون الحقوق التي يتمتعون بها.[3] ((القضية رقم 10 السنة 14 " قضائية دستورية" جلسة:1993/06/19 وعدد الجريدة الرسمية رقم 27)).

ب/ تحقيق رقابة على أعمال الإدارة الجبائية: تبرز أهمية هذه الرقابة من كون دستور الجمهورية الجزائرية أضفى على فرض الضرائب حماية خاصة، وذلك لأهمية موضوع الضرائب بنصه على قانونية الضرائب" لا يجوز أن تحدث أي ضريبة إلا بمقتضى القانون"[4] أي لا ضريبة إلا بقانون.

1- رجاء احمد محمد خويلد –مرجع سابق- ص: 33

2- مجلة مجلس الدولة – عدد خاص – المنازعات الضريبية –منشورات الساحل- طبعة 2003.

3- د. رمضان صديق – مرجع سابق- ص42

4- أنظر كذلك المادة: 64 من دستور الجزائر لسنة 1996 المعدل والمتمم.

هذا ما نص عليه المشرع المصري " إنشاء الضرائب العامة وتعديلها وإلغائها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها إلا في الأحوال المبنية في القانون ولا يجوز تكليف احد بأداء غير ذلك من الضرائب والرسوم إلا في حدود القانون.[1]

والمبدأ المقرر لا ضريبة إلا بقانون هو ما يعرف بمبدأ الشرعية الضريبية، وهو من المبادئ الأساسية للقانون العام، هذا القانون أملته اعتبارات وضرورات سياسية كما سبق وان تطرقنا له، تتمثل في رضا المكلفين وموافقتهم على فرض الضريبة عن طريق من يمثلونهم في البرلمان وضرورات قانونية تتمثل في العمل بمبادئ الإعلان العالمي لحقوق الإنسان لسنة 1789 وبالأخص منه المادة: 14 التي تقضي أن لجميع المواطنين الحق سواء بأنفسهم أو عن طريق من يمثلونهم في التأكد من ضرورة الضريبية والفريضة العامة والموافقة عليها عن رضا تام وعلى تحديد مقدارها ووعائها وتحصيلها ومدتها.[2]

التقيد بمبدأ قانونية الضريبة يحتاج إلى رقابة تقوم بها جهة مستقلة عن السلطة التشريعية،التي تصدر القوانين وعن السلطة التنفيذية التي تقوم بوضعها حيز التنفيذ، هذه الجهة تكون حيادية تمتاز باستقلالية ونزاهة وتقوم بمراقبة مدى التزام السلطة التنفيذية بهذه القوانين.

الجهة صاحبة الاختصاص في رقابة مدى قانونية الضريبة والتي تعمل على المحافظة على حسن تطبيق القانون، أي الجهة التي تقوم بمراقبة الإدارة الضريبية عند ممارستها لنشاطها المخول لها قانونا هي القضاء، وهو صاحب الاختصاص الأصيل.

الرقابة التي يمارسها القضاء أثناء نظره المنازعة الضريبية، تتعلق أساسا بمدى إلتزام الإدارة عند فرضها للضرائب بالقانون، ومدى مطابقة قيمة الضريبة لواقع حال المكلف، لذلك نجد أن العون القائم بتقدير الضريبة يعمل جاهدا عند قيامه بذلك أن يكون عمله صحيحا ومطابقا للحقيقة والقانون، وأن كل الإجراءات التي سلكها واعتمدها في تقدير الضريبة كانت متفقة مع القانون، حتى لا يكون قراره عرضة للتعديل والإلغاء من طرف

---

[1]- أنظر المادة: 119 من دستور جمهورية مصر العربية.

[2]- المادة: 122 من دستور الجزائر 1996 – منحت هذا الاختصاص للبرلمان بنظمها على شرع البرلمان في الميادين التي يخصصها له الدستور، وكفي المجالات التالية: 13 – أحداث الضرائب والجبايات والرسوم والحقوق المختلفة وتحديد أسسها ونسبها.

القضاء. هذا العمل بذاته يعتبر ضمانا وحماية لحق المكلف، وحافزا أساسيا لبسط شفافية العمل الضريبي.

بالإضافة أنها تمنع الإدارة الضريبية من التعسف في استعمال الحق، وإلحاق الإجحاف بالمكلف، وتفسير القانون التفسير الخاطئ.[1] وتعمل على حمل المكلف بالتقيد بالقوانين السارية المفعول أثناء تقديم التصريحات الضريبة.

ج- تحقيق الاستقرار في المراكز المالية:

إذا كانت المنازعة الضريبية هي وسيلة دفاع حقيقية بيد المكلف تمكنه من إقامة توازن نسبي بين ما عليه من واجبات وما له من حقوق في المادة الجبائية، فهي إضافة إلى ذلك تمكن من خلق حوار دائم وتفاهم مستمر بين فرقاء العلاقة الجبائية وتعطي للمكلف فرصة المساهمة والمشاركة المباشرة في إعداد الدين الضريبي الواجب في حقه.

فالأحكام القضائية التي صدرت في مسائل ضريبية وحازت قوة الأمر المقضي به الذي يحول دون العدول عنها، تكفل ضمان الاستقرار القانوني للحقوق والمراكز القانونية التي أكدتها. وتثبت قوة الأمر المقضي لكل حكم قضائي نهائي، بحيث يكون مانعا لنضر النزاع في دعوى لاحقة إذا اتحد الموضوع والسبب فضلا عن وحدة الخصوم.[2] وذلك فيما قضي فيه بصفة صريحة، سواء في المنطوق أوفي الأسباب المتصلة بالموضوع اتصالا وثيقا والتي لا يقوم المنطوق بدونها.

بالنظر إلى ما تم تناوله في هذا الفرع تتضح لنا العلاقة بين الجباية والمكلف والتي تعتبر هامة جدا، فكما كانت هذه العلاقة مضبوطة وموزونة بالشكل اللازم، كلما ساهم كل منهما في إثراء الآخر، فلا يتصور تطور النشاط التجاري وقيام مشاريع استثمارية ضخمة وقوية دون سياسة جبائية حكيمة.

[1]- رجاء احمد محمد خويلد – مرجع سابق- ص:35.

[2]- د. رمضان صديق محمد – مرجع سابق- ص:185.

فالقاضي الجبائي كما رأينا يعتبر الحلقة المهمة في صياغة هذه العلاقة، فهو الحكم الذي يعطي القاعدة الضريبية بعدها الحقيقي ومضمونها الاجتماعي والاختصاصي بين ما هو مقرر تشريعا وبين ما يفرزه التطبيق العملي على مستوى العمل الإداري.[1]

الفرع الثاني:

القضاء الضريبي في مجال منازعات الوعاء.

يسعى المشرع الضريبي لإقامة توازن بين المصالح التي تبدو متعارضة، مصلحة الخزينة ومصلحة المكلف، بوضع القوانين التي تكفل حقوق الخزينة وتكفل في الوقت نفسه حقوق المواطن وتخفف عنه عبء الضريبة.

الضريبة كما سبق وأن تعرضنا لها يجب أن تكون عادلة يشترك في تأديتها كل المواطنين بحسب قدرة كل واحد منهم، أي بنسبة الدخل الذي يتمتع به، وأن تكون محددة على سبيل اليقين دون غموض في جميع جوانبها، مقدارها، مواعيد دفعها، طرق جبايتها وإجراءات تحقيقها وتنفيذها كما نجد أن المشرع أقر سلطات واسعة للإدارة الجبائية للوصول إلى المادة الخاضعة للضريبة حيث فرض إلتزامات على المكلف تكفل للإدارة الحق في استفتاء ديونها وتمكنها من تحديد وعاء الضريبة ومقداره.

إلا أن المشرع حفاظا على العدالة الضريبية التي تقتضي صون حقوق المكلف سن قواعد فرض الضريبة وتحصيلها وألزام توفر الواقعة المنشئة لها مع تحديد إجراءات ربطها وتحصيلها، ومنح الحق للمكلف في التظلم من قرارات التقدير من قبل الإدارة الضريبية وإبداء اعتراضاته إلى الجهة التي تولت ربط الضريبة لتراجع نفسها وتثبت من صحة اعتراضه.[2] كما أعطى له الحق برفع اعتراضه إذا لم يرضيه قرار المدير الولائي للضرائب أو ما أقره لجان الطعن على القضاء.

---

[1]– نجيب البقالي- منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري – رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة — جامعة الحسن الثاني سنة 2008/2007 ص:303.

[2]– د. أمين صالح – الاعتراضات على الضرائب والرسوم – منشورات الحلبي- الحقوقية- بيروت- لبنان- 2005 ص:252.

سيتم التركيز في هذا الفرع على بعض القضايا ذات الأهمية البالغة التي بث فيها القاضي الجبائي وعرفت نقاشا واسعا منها ما يتعلق بالإجراءات الجبائية ومنها ما يتعلق بالصلح في المنازعات الجبائية.

1- الإجراءات الجبائية: قواعد الإجراءات الجبائية هي قواعد جوهرية وملزمة يترتب عن خرقها اكتساب حق أو ضياعه، فهي بذلك ترتبط أشد الارتباط بالالتزام الضريبي.

والمقصود هنا بالإجراءات الجبائية، هو مجموعة القواعد والشكليات المتبعة لانجاز العمل الإداري، وتحتل هذه الإجراءات مكانة مهمة بالنسبة لسير نشاط الإدارة الضريبية من جهة، وحالة المكلف الضريبية من جهة ثانية. بحيث أنها تشمل الإنشاء الضريبي (التصريح أو التقدير)، المنازعات أمام الإدارة واللجان الإدارية أو أمام القضاء الإداري.

بالنظر لأهمية المنازعة المرتبطة بالتبليغ باعتباره الأساس في كل عمل إجرائي، نتناوله في النقطة الأولى ثم نتعرض لإجراءات تصحيح أسس الضريبة والفرض التلقائي في النقطة التالية.

أ)- **التبليغ:** المطلع على مختلف النصوص الضريبية، يلاحظ أن إجراءات التبليغ تأخذ حيزا كبيرا من مجهودات المشرع، لأنها مرحلة يتم خلالها تبادل العديد من المراسلات في الاتجاهين بين إدارة والمكلف قصد صيانة مبدأ الحق في الدفاع من جهة كضمانة رئيسية للمكلف، وحماية لحقوق الخزينة من جهة أخرى.

ويحتل موضوع التبليغ أهمية قصوى بالنظر للاعتبارات التالية:

- التبليغ يحفظ حقا المكلف في الإعلام وحقه في الدفاع عن نفسه.

- التبليغ يمكن الإدارة والمكلف احتساب الآجال بصورة صحيحة سواء خص ذلك بالتقادم أو غيره من الآجال التنظيمية.[1]

[1]- نجيب البقالي- مرجع سابق- ص:7.

التبليغ يعتبر الآلية الأساسية لتجسيد مختلف الإجراءات الجبائية التواجهية التي تمكن كل طرف من عرض مواقفه وملاحظاته بغية التواصل إلى اتفاق بالتراضي حول الأساس الضريبي الجديد.

عدم إثبات الإدارة لجوئها للبريد المضمون أو التسليم المباشر عن طريق أعوانها يترتب عنه بطلان الإجراء المبلغ (تصحيح ضريبي أو تحقيق محاسبي...الخ)[1] . إلا أن المتصفح لقانون الإجراءات الجبائية الجزائري يلاحظ وجود تناقض في إجراءات ووسائل التبليغ في العديد من المواد المتعلقة بميادين جبائية مختلفة، والأشكال الذي يطرح في هذا المجال هو ما نصت عليه المواد 18 و19 المتعلقة بمراقبة التصريحات،[2] حيث ورد فيها أن المفتش المراقب للتصريحات يطلب التوضيحات والتبريرات اللازمة من المكلف كتابيا دون ذكر كيفية توجيه هذه الطلبات عكس ما نصت عليه المادة:03/21 المتعلقة بالتحقيق المعمق في الوضعية الجبائية للمكلف،[3] التي نصت على وجوب إرسال الإشعار بالتحقيق أو تسليمه مع إشعار بالاستلام.

هذا التناقض في وسائل التبليغ كان السبب الرئيسي لأغلب منازعات الوعاء بالإضافة إلى عدم التحديد بدقة لموطن التبليغ.

كان بالأحرى على المشرع الجزائري أن يحذو حذو العديد من التشريعات منها الفرنسي، المصري، اللبناني، والمغربي لتفادي النزاعات القانونية والواقعية التي تثار أمام القضاء الجبائي، باعتبار التبليغ كما سبق الذكر أساسي في الإجراءات الجبائية التواجهية، وأساس الإعلام الذي هو حق من حقوق الملزم الأساسية وركيزة الشفافية الضريبية. المشرع الجزائري لابد وان يتدارك الأمر وليدخل بتعديلات تنظم عملية التبليغ في مختلف المراحل التي تمر بها عملية فرض الضريبة وتحصيلها لسد الثغرات الملحوظة في هذا المجال كحالة تغير المقر الذي يتعذر فيها تسليم التبليغ بالعنوان الذي حدده

---

[1]– قرار مجلس الدولة – الغرفة الثانية ملف رقم 001987 جلسة 07.30 .2001 الذي قضى ببطلان إجراءات التحقيق لبطلان إجراءات التبليغ.منشورة بمجلس الدولة – عدد خاص – المنازعات الضريبية- 2003- ص:65.

[2]–قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[3]– قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

الخاضع للضريبة في تصريحاته، أو عقوده، أو مراسلاته الموجهة للإدارة الجبائية التابع لها مكان فرض الضريبة كذلك الحالة التي يتم فيها إبلاغ المكلف بموجب رسالة مضمونة الوصول مع إشعار بالتسليم، ويتم إرجاع الوثيقة مذيلة ببيان غير مطالب به، أو غير معروف، أو عنوان غير تام أو يكون التبليغ موجه إلى أماكن مغلقة حتى القضاء لم يتعرض لمثل هذه الحالات.

ب)- إجراءات تصحيح أسس الضريبة والفرض التلقائي:

الأصل في الالتزام الضريبي أن فرض الضريبة أو تسديدها تتم بناء على التصريح الذي يتقدم به المكلف والاستثناء عن طريق الإدارة بواسطة أعوانها المتخصصين في ذلك، حسب الآليات التشريعية والتنظيمية المعمول بها، فالقانون يلزم المكلف أن يصرح بالحصيلة الخاضعة للضريبة وبرقم الأعمال المحقق ويسدد الحقوق المترتبة عليه بمحض إرادته.

هذا لا يعني الاعتماد بصفة مطلقة على التصريح المقدم من قبل المكلف بالضريبة، المشرع منح للإدارة كما منح للمكلف فرصة تدارك الأخطاء والإغفالات التي يمكن أن تقع في مرحلة فرض الضريبة، سواء كان السبب في ذلك هو عدم التصريح من المكلف أو السهو من طرف الإدارة، كما أن لا شيء يمنع المكلف من أن يطلب تصحيح الربط الضريبي الذي يراه غير مناسب.[1]

وتتميز إجراءات تصحيح أسس الضريبة بوجود وسيلتين تؤديان إلى نتائج مختلفة وهما:

[1]- نجيب البقالي – مرجع سابق ص:10.

- **الأولى:** تصحيح الضريبة عن طريق تقويم التصريح المدلى به من طرف المكلف، وهو إجراء تواجهي بين هذا الأخير والإدارة، يوفر للطرفين إمكانية الحوار وتبادل الحجج من اجل الوصول إلى تقدير مناسب للوعاء الضريبي.[1]

- **الثانية:** هي الفرض التلقائي الذي تقوم به الإدارة بشكل انفرادي إما بناءا على مقتضيات قانونية عند عدم تقديم المكلف بالتصريح الضريبي، أو عدم إرفاق التصريح بالوثائق اللازمة لفرض الضريبة، أو عدم مسك المحاسبة بشكل منتظم.[2]

المشرع الجزائري حفاظا منه على حقوق المكلف والضمانات الممنوحة له أقر بوجوبية احترام إجراءات تصحيح أسس الضريبة ونص على أن كل مخالفة لها يؤدي إلى بطلان الإجراء وما يترتب عنه من تسويات جبائية[3]، هذا يسمح وبدون شك أن يكون للقاضي الجبائي دورا هاما في تعزيز الشفافية الضريبية من جهة الإدارة بحملها على احترام إجراءات فرض الضريبة بالسهر على تبليغ اقتراحاتها للمكلف ومنحهم الآجال اللازمة لتقديم ملاحظات، ومن جهة المكلف بحمله على التصريح بمداخليه الحقيقية وبالتالي التوصل إلى أخلقة الإدارة والمكلف على حد سواء.

2- قابلية تطبيق الصلح في المنازعات الضريبية:يقتضي مبدأ المشروعية كما سبق وأن تطرقنا له خضوع سلطات الدولة للقانون والتزام حدوده في كافة أعمالها وتصرفاتها، إذ لا يكفي خضوع الأفراد وحدهم للقانون في علاقاتهم الخاصة، بل من الضروري أن تخضع له أيضا الهيئات الحاكمة في الدولة[4]..وهذا المبدأ لن ينتج أثره إلا بقيام مبدأ آخر يكمله ويعتبر ضروريا مثله، لأن الإخلال به سوف يعدم مبدأ المشروعية ذلك هو مبدأ

---

[1]- المادة:19 الفقرة 05 من قانون الإجراءات الجبائية أجازت للمفتش أن يصحح تصريحات المكلفين شريطة أن يرسل للمكلف قبل ذلك التصحيح المزمع القيام به ويبين له بوضوح الأسباب التي دعت إلى ذلك والمواد القانونية المستند إليها ويمنح له أجل 30 ثلاثين يوما لتقديم رده أو قبوله.

[2]- أنظر المادة: 44 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[3]- قرار مجلس الدولة رقم :045651 الصادر بتاريخ 2009/01/14 منشور بمدونة قرارات مجلس الدولة الصادرة عن المديرية العامة للضرائب – جوان 2010 –ص:3.

[4]- أ- د- عمار بوضياف- مرجع سابق- ص:2.

الرقابة القضائية على دستورية القوانين وعلى مشروعية القرارات الإدارية، ويعتمد نفاذ مبدأ المشروعية الضريبية على الضمانات الإدارية من جهة والقضائية من جهة أخرى.

إذا ما أطلعنا على إحصائيات المديرية العامة للضرائب نلاحظ كثرة المنازعات وتزايدها مما يدل بوضوح ما تثيره القوانين الضريبية من خلافات أثناء تطبيقها، وقد تكون هذه الخلافات موضوعية، تتمثل في الأسس التي يجب إتباعها للوصول إلى تحديد حقيقة الأرباح ومن ثم يحدد الوعاء الضريبي، أو قانونية متمثلة في ربط الضريبة وتحصيلها.

بالنظر إلى أهمية الموضوع وتأثيره على السير الحسن للإدارة الجبائية وعلى الحصيلة الضريبية، نتساءل عن قابلية تطبيق الصلح المنصوص عليه في المادة: 3/970 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية في المواد الجبائية باعتبار أن قاضي الضريبة يفصل في المنازعة الضريبية باعتبارها منازعة من منازعات القضاء الكامل.

الإجابة على هذا التساؤل يتطلب منا بداية معرفة الطبيعة القانونية للتصالح الضريبي، وهل القانون أم التصالح هو مصدر الالتزام بالدين الضريبي وأخيرا نتطرق إلى مدى جواز الإتفاق لإنهاء المنازعة الضريبية أمام القضاء.

أ/- الطبيعة القانونية للتصالح الضريبي: الصلح في المجال الضريبي يستمد طبيعته القانونية من العلاقة التنظيمية بين المكلف والإدارة الضريبية والتي يحكمها القانون الضريبي[1]، ومعنى ذلك أن إعادة النظر في المنازعة الضريبية المطروحة على القضاء لابد وان يستند إلى نص تشريعي، باعتبار أن موضوع المنازعة الضريبية هو من حيث غايته النهائية تحصيل مبالغ مالية تعتبر ديونا للخزينة العمومية طبقا للرخصة السنوية للتحصيل الصادرة عن السلطة التشريعية سنويا عن طريق قانون المالية.[2]

فإذا ما تطرقنا للنصوص القانونية الواردة في مختلف التشريعات الضريبية لوجدنا أن المشرع الجزائري لم يتعرض نهائيا للتصالح الضريبي عند عرض النزاع أمام القضاء،

[1] – علي لطفي بركات– عضو لجنة التعديلات التشريعية– الإنهاء الإتفاقي للمنازعة الضريبية أمام القضاء– مصر– بحث منشور بموقع: forum.kooora.com تاريخ الزيارة : 2009/11/19.

[2] – الرخصة السنوية للتحصيل منصوص عليها سنويا في المادة الأولى من قانون المالية.

النص الوحيد الموجود هو ما ورد في المادة:970 من قانون الإجراءات المدنية والإدارية وسبب ذلك يرجع إلى كون المشرع الجزائري تكفل بمختلف الجوانب التي تمكن للمكلف بالضريبة من الاستفادة من الظروف الملائمة ذات الصلة بإمكانية المكلف بالضريبة من تسديد ديونه الجبائية مثل التأجيل القانوني للدفع، الحصول على جدول زمني للتسديد، التظلم الإداري المسبق، اللجان الإدارية للطعن النزاعي والولائي.

ب/- مصدر الالتزام بدين الضريبة:إذا عملنا بنص المادة المذكورة أعلاه وأخذنا بجواز التصالح في المواد الجبائية، فمعنى ذلك إن الاتفاق المبرم سوف يحل محل القواعد الموضوعية والإجرائية التي فرضها قانون الضريبة والتي تعد من القواعد الآمرة التي تتعلق بالنظام العام والتي لا يجوز مخالفتها أو التنازل عنها لا من طرف الإدارة ولا من طرف القضاء.

هذا ما أقرته إدارة الضرائب في تعلمتها المتعلقة بالإجراءات الإدارية والقضائية للمنازعات الضريبية الموجهة لكل مصالحها، حيث ورد فيها ما يلي:" مادامت المسالة تتعلق بمصالح الخزينة العمومية فإنه لا مجال للمصالحة، غير أنه يجب مع ذلك على المصالح الضريبية الاستجابة لإستدعاءات القاضي بدون الالتزام بأي شيء"[1].

وعليه فان التصالح في التشريع الجزائري لا يمكن بأي حال أن يحل محل القانون ليصبح مصدرا لالتزام المدين بدين الضريبة، وإن إجراءات محاولة الصلح المنصوص عليها في قانون الإجراءات المدنية والإدارية تطبق في جميع المنازعات الإدارية العامة ولا يمكن تطبيقها في منازعات الضرائب لعدم جدواها من جهة ومخالفتها لمحتوى المادتين 64 و122 من دستور سنة 1996 المعدل والمتمم من جهة ثانية، إلا أن المشرع أجاز التسوية عن طريق لجنة المصالحة بخصوص المنازعات الناجمة عن إعادة التقييم المتعلقة بحقوق التسجيل وكذا المخالفات المتعلقة بدمغة المعادن الثمينة.[2] لتخفيف العبء على كاهل المكلف من حيث الوقت والتكاليف باعتبار الصلح طريقة ناجعة لإنهاء النزاع

---

[1] – مجلة مجلس الدولة – عدد خاص – المنازعات الضريبية 2003 ص:22.

[2] – أنظر المواد 101 إلى 105 من قانون التسجيل و358 إلى 360 من قانون الضرائب غير المباشرة.

بالتراضي، ويوفر موارد مالية للخزينة باتباع إجراءات بسيطة من شأنها أن تحقق الغاية المرجوة.

منح صلاحيات المصالحة بالنسبة لحقوق التسجيل للجنة التوفيق، وبالنسبة لحقوق الضمان والغرامات المتعلقة بها للمدير الولائي للضرائب.

أجاز كذلك الصلح في مجال الجرائم الضريبية حتى بعد رفع الأمر أمام الجهات القضائية المعنية، هذا ما تضمنته التعليمة الوزارية الصادرة عن وزارة العدل – مديرية الشؤون الجزائية وإجراءات العفو– تحت رقم 1438 بتاريخ 1999/05/31 والمذكرة رقم 175 المؤرخة في 1999/05/09 الصادرة عن المديرية العامة للضرائب ونصت عليه المادة 305 الفقرة: 4 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة وسبب ذلك يعود إلى كون الصلح لا يرتب أي اثر سلبي فيما يخص الوعاء الضريبي ولا فيما يخص حق الخزينة العامة، بل العكس فهو يعمل على تحسين التحصيل وتحسين العلاقة بين المكلف والإدارة.

فمن آثار الصلح في الجرائم الضريبية ما يلي:

*- حق الخزينة العامة في الحصول على مقابل الصلح وهو المبلغ المنصوص عليه طبقا للقانون الضريبي الذي أسفر عنه الاتفاق بين المكلف وقابض الضرائب.

*- انقضاء الدعوى العمومية بالتصالح بغض النظر عن العقوبة المقررة للجرائم الضريبية..[1]

المشرع الجزائري أجاز توقيف المتابعة الجزائية في الحالة التي يكتتب فيها المكلف جدول للدفع بالتقسيط شريطة أن يكون القسط الأول يساوي 20% من مبلغ الضريبة الواجبة التسديد والباقي يقسم بالنظر إلى المبلغ الكلي للضريبة على فترات دفع من 06 أشهر إلى 18 شهر وبمجرد منح رزنامة الدفع من طرف القابض المختص محليا يتم تقديم طلب التأجيل للدعوى العمومية مرفقا بنسخة من هذه الرزنامة إلى وكيل الجمهورية

[1] – التوفيق شيشوب- الصلح في المخالفات الجبائية الجزائرية- ملتقى القاضي الجبائي ليومي-3 و4 جانفي 2002 – الجمعية التونسية للقانون الجبائي.

أو إلى قابض التحقيق أو إلى جهات الحكم المختصة لإدراجها بملف الدعوى ويتعين في هذا الإطار عن مقتضاه إما:

– توقيف تحريك الدعوى العمومية إذا كانت على مستوى وكيل الجمهورية.

– التماس تأجيل الفصل في القضية في حال وجودها أمام قاضي التحقيق وأمام جهات الحكم.[1]

المطلب الثاني:

الرقابة القضائية في منازعات التحصيل.

بعد أن يتم تحديد الوعاء الضريبي وتقدير الضريبة الواجبة التسديد، ألزم المشرع الإدارة الجبائية بوجوبية احترام بعض الإجراءات والآجال قبل وضع تلك الضريبة حيز التنفيذ، هذه الأخيرة تختلف باختلاف ما إذا كانت الضريبة ناجمة عن تقدير عادي، عن تحقيق محاسبي، عن تحقيق معمق حول الوضعية العامة الجبائية للمكلف، أو تصحيح قيمي بمناسبة مراقبة تصريح المكلف.

احترام هذه الإجراءات ومرور هذه الآجال تدخل الضريبة حيز التنفيذ وتصبح مستحقة الدفع، حينئذ يبدأ القاضي بمباشرة الإجراءات الممنوحة له قانونا لتحصيل الضرائب والرسوم المقيدة في حساباته باستعمال الطرق والوسائل الكفيلة لاستفاء ديون الخزينة العامة، والتي تعد استثنائية مقارنة بالقواعد العامة للإلتزامات في هذا الصدد نجد أن المشرع منح صلاحيات واسعة للمحاسب(قابض الضرائب) للمحافظة على حقوق الخزينة الهامة من بينها حجز مال المدين لدى الغير ATD، الحجز التحفظي، الحجز التنفيذي، الغلق المؤقت للمحل التجاري، كل هذه الإجراءات لا تحتاج اللجوء إلى القضاء لمباشرتها فهي من إختصاص إدارة الضرائب تمارسها عن طريق أعوانها المؤهلين لذلك.

---

[1] – فارس السبتي – منازعات الضريبة في التشريع والقضاء الجزائي ا لجزائري – دار هومة– الجزائر– الطبعة 2008 ص:261.

حفاظا على توازن المراكز القانونية بين الدائن (الإدارة الضريبية) والمدين المكلف بالضريبة نجد أن المشرع منح للمكلف كذلك وسائل غير تلك التي تعرضنا لها في منازعات الوعاء، يلجا إليها للمحافظة على حقوقه، غير انه في كلتا الحالتين يتطلب لمنازعة الإدارة الجبائية وجود قرار إداري صادر في موضوع النزاع.

منازعة التحصيل التي يباشرها المكلف ضد الإدارة الجبائية يمكن أن تكتسي إما شكل اعتراض على إجراءات المتابعة، أو شكل اعتراض على التحصيل القسري[1]، إما أن تتعلق بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض، هذه الإجراءات تتدرج في إطار تنفيذ الجداول الموضوعة حيز التحصيل الوجوبي، هذه الإجراءات تعد من الأعمال الإدارية التي تباشرها مصالح الضرائب مستعملة في ذلك امتيازات السلطة العامة، المنازعات التي تنجر عن هذه الأعمال تدخل في اختصاص القضاء الإداري.[2]

فالملاحظ أن هناك صنفين من المنازعات الجبائية التي تدخل في اختصاص القضاء الإداري، صنف خاص بمنازعات الوعاء المتعلقة في أساسها بموضوع الضريبة وصنف خاص بمنازعات التحصيل ويتعلق بإجراءات وشكليات التحصيل الضريبي، هذا ما أقره مجلس الدولة الفرنسي في قراره المؤرخ في 18 فيفري 1963، ونص عليه المشرع الجزائري في المواد 153 و154 من قانون الإجراءات الجبائية وعليه فان تناولنا لرقابة القاضي الإداري في مجال التحصيل الضريبي يكون على النحو التالي:

الفرع الأول نخصصه للدين الضريبي وضمانات تحصيل، و الثاني نتناول فيه الرقابة القضائية على إجراءات التحصيل.

---

[1] Louis TROTABAS- Jean Marie COTTERET- o.p. cité – page:316-317.

[2] -Marcel Waline – traité élémentaire de science et de la législation financière –librairie générale de droit et jurisprudence- paris 1952- p:374.

الفرع الأول:

الدين الضريبي وضمانات التحصيل.

تعمل التشريعات الضريبية على توفير البيئة الملائمة لتحصيل الدين الضريبي حتى تضمن توفير الإعتمادات اللازمة لتغطية النفقات العامة، فنظرا لخصوصية هذا الدين فإن المشرع الجزائري خصه بضمانات هامة لتمكين قباض الضرائب بمباشرة مهامهم ومنحهم الوسائل القانونية اللازمة لاستيفاء حقوق الخزينة العامة، حيث أقر بان جميع الضرائب والرسوم تعتبر دينا ممتازا على جميع المدينين بها أو الملزمين بتوريدها للخزينة، ويكون دين الضريبة واجب الأداء لدى الجهات المعنية لدى مديريات الضرائب ومصالحها[1]. وتقرر التشريعات الضريبية دائما أن دين الضريبة دين محمول لا مطلوب، أي يجب على المكلف أن يبادر بنفسه بتسديد ما استحق عليه من ضرائب،ويعد ذلك من التزامات المكلف في الأنظمة الضريبية التصريحية كالنظام الجبائي الجزائري الذي يلزم المكلف بالتصريح والتسديد في مواعيد محددة(أنظر دليل التصريحات الجبائية/2001 المواد من 176 إلى 183 من قانون الضرائب المباشرة)، وكذلك أن الدين الضريبي واجب الأداء رغم المنازعة في صحته، ومما يعزز ضمان تحصيل الدين الضريبي أنه دين مفروض بحكم القانون، لا يتوقف على إرادة المكلف أو إرادة الإدارة الضريبية، أو إرادتهما معا أي في حدود ما يسمح به القانون.

وبالتالي فان قرار فرض الضريبة هو قرار كاشف لدين الضريبة ليس منشئا لها.[2] بناءا على ما تقدم سنقوم بتناول تحت هذا المطلب الطبيعة الخاصة لدين الضريبة، والضمانات المقررة لتحصيل هذا الدين.

I – الطبيعة الخاصة لدين الضريبة: تعتبر المبالغ الضريبية المستحقة للخزينة العمومية من أهم أنواع الديون العمومية، لذلك حرص المشرع على وضع الميكانزمات

---

[1]– المواد من 380–382 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.
– المواد 144 و145 من قانون الرسم على رقم الأعمال.
– المواد 366 و367 من قانون التسجيل.

[2]– د. نقولا قدري عطية– ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها– أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتور في الحقوق– جامعة الإسكندرية– كلية الحقوق– 1960– ص:101..

اللازمة لضمان تحصيلها وبأسرع الطرق، فلا يتوقف دين الضريبة على مطالبة الإدارة فهو دين قائم بحكم القانون ودور الإدارة الضريبية في هذا المجال كاشف لهذا الدين فقط.

الدائن العادي له الخيار في مطالبة دينه من عدمه، أما إدارة الضرائب فهي ملزمة قانونا بالمطالبة بهذا الدين وتهاونها في ذلك يعتبر إخلالا بالالتزامات الوظيفية لأعوانها.

قد نص المشرع الجزائري في قانون الضريبة على الدخل الإجمالي على تسديد الضريبة بموجب تسبيقات على حساب الضريبة النهائية يتم توريدها لإدارة الضرائب مع التصريحات الشهرية وعلى فترات محددة قانونا[1]، من خلال نص المادة 355 وما يليها المذكورة في الهامش أدناه يتبين لنا أن المشرع الجزائري ألزم المكلف بدفع الضريبة المستحقة عليه بموجب إقرار يقدمه هو بنفسه قبل صدور جدول فرض الضريبة المعدة من قبل الإدارة الضريبية كما سبق التعرض له.

الأصل أنه يجب على المكلف أن يقوم بدفع الضريبة دون أن يقع على عاتق الإدارة الضريبية، السعي بمطالبته لأداء ذلك الدين، فالقانون ألزم المكلف بتقديم تصريحه الضريبي الذي يبين فيه نتيجة نشاطه وتسديد بموجبه الضرائب الواجبة.

هذا التصريح لا يعتد به إلا إذا كان مطابقا للحقيقة ولواقع نشاط المكلف، فالنظام الضريبي الجزائري كما سبق الإشارة إليه نظام تصريحي، لذلك اعتبرنا القرار الذي تصدره الإدارة الضريبية قرارا كاشفا لدين الضريبة وليس منشئا له، هذا القرار يتخذ بمجرد تحقق الواقعة التي يتطلبها القانون، وبتحقق هذه الواقعة يصبح كذلك المكلف مدينا بمبلغ الضريبة، عليه أن يبادر بتسديدها وإلا خضع لعقوبات جبائية التي أقرها القانون.

وما صدور الجداول الضريبية من الإدارة إلا إجراء تقوم به هذه الأخيرة لإبلاغ المكلف عن المستحقات الضريبية الواقعة على عاتقه، فالضريبة تعتبر مستحقة الأداء بمجرد حصول المكلف على إيراد صافي يتجاوز حدود الإعفاء المقرر من قبل المشرع.[2]

انطلاقا من هذه الطبيعة الخاصة التي يمتاز بها الدين الضريبي والتي تجعل منه دينا ممتازا ومحمولا وواجب الأداء رغم المنازعة في صحته أوفي مقداره.[1] اقر المشرع

---

[1]– المادة:355 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2]– المواد من 85 إلى 89 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

إجراءات خاصة تكفل الوفاء به وتضمن التمويل الدوري للخزينة العمومية من جهة ومن جهة ثانية وحفاظا على توازن القوى بين الإدارة الضريبية كسلطة والمكلف باعتباره الطرف الضعيف منح المشرع لهذا الأخير حق اللجوء للقضاء بصفته صاحب الاختصاص في مراقبة قانونية عمل الإدارة الضريبية في فرض الضريبة وتحصيلها.

1/- تحصيل الضريبة: حتى تضمن الدولة الحصول على مستحقاتها من الضرائب والرسوم، حدد القانون للخزينة العمومية العديد من الضمانات، من أهمها:

النص على حق امتياز الدين الضريبي على كل الديون الأخرى حماية هو لحقوق الخزينة، ولضمان تحصيل دين الضريبة تحصيلا كاملا، وقد أعتبر المشرع في قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة جميع الضرائب والرسوم المستحقة دينا ممتازا وأقر بان امتياز الخزينة هذا يمارس قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية المقررة للتحصيل.[2]

تقرير حق إصدار أمر بالحجز الإداري على الأموال ضد المكلفين الذين يتأخرون عن سداد دين الضريبة.[3] ولا يجوز التصرف في هذه الأموال إلا إذا رفع الحجز بحكم من المحكمة أوبقرار من المدير الولائي للضرائب بعد دفع الضريبة أو معاودة تحمل الدين الجبائي من قبل أصحاب تلك الأملاك، ويجوز لقابض الضرائب أن يبيع الأملاك المحجوزة ويقتطع من ثمنها الضريبة المستحقة.

جـ- تقرير قاعدة الدفع ثم الإسترداد، هذه قاعدة مقررة في مختلف التشريعات الضريبية، حيث يلتزم المكلف بدفع دين الضريبة إلى الجهة المختصة ثم يستطيع بعد ذلك أن يطعن في أساس فرضها أوفي مقدارها ويطلب استرداد ما دفعه، والغرض من تقرير هذه القاعدة إستقرار المعاملات الضريبية، ومراعاة مصلحة الخزينة العامة، وحتى لا يستغل المكلف حقه في الطعن ويؤخر دفع الدين الضريبي الذي ينجر عنه تأخر تلبية الحاجات العامة.

---

[1]- د. رمضان صديق محمد – الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري – مرجع سابق ص:176.

[2]– المواد: 380 وما يليها من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[3]– أنظر مواد من 146 إلى 150 من قانون الإجراءات الجبائية.

كل هذه الصلاحيات الممنوحة للإدارة الجبائية هدفها ضمان تحصيل دين الضريبة وبالتالي التمويل الدوري للخزينة العمومية قصد تغطية الحاجات العامة وتحقيق النفع العام. إلا أن تقرير هذه الصلاحيات يمكن أن يكون فيه إهدار لحقوق المكلفين، لذا فإننا نجد أن المشرع منح بالمقابل حق اللجوء للقضاء بالنسبة للمكلف الذي يرى أن الإدارة تعسفت في حقه سواء تعلق الأمر بإجراءات فرض الضريبة أو تحصيلها.

نلاحظ في هذا الشأن أن المشرع الجزائري بدأ يحذو حذو الإجتهاد القضائي وبالأخص منه الفرنسي، بحيث بدأ القانون الضريبي يفقد ذاتيته تحت تأثير الإجتهادات القضائية لمحكمة النقض الفرنسية ويدخل تدريجيا ضمن الضوابط العامة للقانون، لقد لاحظنا من خلال التعديلات التي يقوم بها المشرع الجزائري من حين لآخر التراجع عن الذاتية المعترف بها للقانون الضريبي والسلطات الممنوحة للإدارة الجبائية بدأت تتقلص لفائدة المكلف بالضريبة، الذي يستفيد من حين لآخر بالضمانات الإجرائية المتصلة بحق الدفاع المعترف به في المجال المنازعاتي[1].

ففي سنة 1987 محكمة النقض الفرنسية وضعت مبدأ جبائي أساسي الذي يفرض على الإدارة الجبائية عند تبليغها التسويات الجبائية أن تذكر النصوص القانونية التي أسست بناء عليها التسوية وإلا كانت تسويتها باطلة.[2] وفي سنة 1990 طبقت المبادئ العامة للمحكمة الأوروبية لحقوق الإنسان والمواطن منها حق المحاكمة العادلة، احترام المعارضة، واجب الصدق، هذه المبادئ لم يتم تطبيقها هكذا وإنما كان ذلك بعد إدانة فرنسا من طرف المحكمة الأوربية لحقوق الإنسان، كل هذه الإجراءات المتخذة والنصوص المقررة هدفها الأساسي حماية المكلف من تعسفات الإدارة الضريبية، فكما أعطى الإدارة حق الحجز والبيع لممتلكات المكلف فقد اشترط على هذه الإدارة عدة شروط وإجراءات وأوجب إحترامها وإلا كان تصرفها باطلا.

[1] – أنظر التعديلات التي قام المشرع بموجب قانون المالية لسنة 2009 وبالخص ما ورد في المادة:36 التي عدلت المادة:19 من قانون الإجراءات الجبائية والمادة:37 التي عدلت المادة:20 من قانون الإجراءات الجبائية.

[2]– Guy Willy SCHMELTZ –la Jurisprudence Fiscale de la Juridiction Administrative- édition :DALLOZ-1978.PAGE/311.

رغم هذا فإنه من الناحية العملية الملاحظ هو عدم تحقق التوازن في القوى والتي يسعى المشرع لتحقيقها والأمثلة في هذا الشأن كثيرة نذكر منها:

المقاول الذي يشتري مواد البناء لإنجاز المشاريع المسندة إليه بفواتير وهمية لا يعلم مسبقا إن كان أصحابها محصيين من قبل المصالح الجبائية ضمن بطاقية الغشاشين أولا، يلتزمون بواجباتهم الضريبية، إلا بعد مراقبة الإدارة الجبائية لمشتريات هذا المقاول ورفض قبول هذه الفواتير كأعباء قابلة للخصم باعتبار أن العملية وهمية تمت بدون مقابل سلعي(البضاعة تعود إلى شخص والفاتورة المقدمة لتبرير العبء تعود لشخص آخر)، هنا تقوم الإدارة بتسوية وضعية المقاول بفرض ضرائب إضافية وما على هذا الأخير إلا طعنه في أساس الضريبة وتسديدها من هذه التسوية من ديون.

فهذه الوضعية توقع المقاول في دوامة لا تنتهي، عليه أن يرفع دعوى قضائية ضد صاحب الفاتورة، وينازع في نفس الوقت في جانب الوعاء الضريبة المفروضة عليه وفي جانب التحصيل لا يكون أمامه إلا الإعتراض على إجراء التحصيل أو طلب إيقاف التنفيذ مع تسديد 20% من مبلغ التسوية.

شكل الفواتير الوهمية والأسماء المستعارة، يبقى قائما إلا إذا قام المشرع بفرض استعمال الشيك في كل المعاملات التجارية، إجراء الذي نص عليه المشرع الجزائري في قانون المالية التكميلية لسنة 2010 في المادة:16 يدخل في هذا الإطار، فسوف يسهم ولو على حساب المكلف من التقليل من هذه الظاهرة التي أثرت سلبا على الاقتصاد الوطني وعلى الإرادات الجبائية.[1] فالمشرع وفقا لنص هذه المادة اشترط لقبول الخصم بالنسبة للفواتير التي يتجاوز مبلغها (100)مئة ألف دينار أن لا تكون قد سددت نقدا.

II- الضمانات المقررة لتحصيل الدين الضريبي:

جل القوانين الضريبية تقرر امتياز الدين الضريبي عن غيره من الديون، حماية لحقوق الخزينة العامة ولضمان تحصيل هذه الديون، فالمشرع أجاز ملاحقة المكلف بالضريبة الذي لم يدفع الحصة الواجب تحصيلها من الضرائب في مواعيد الاستحقاق

[1]-الأمر 01/10 المؤرخ في 2010/08/26 المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة2010.

المحددة بمقتضى القانون.[1] ونص على أن تتم هذه المتابعات على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا أو المحضرين القضائيين، وتتم هذه المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية أو من يمثله.

والملاحظ هنا أن لدين الضريبة امتيازات تخرج على قواعد الشريعة العامة أهمها:

1- **سلطة التنفيذ الإداري:** حيث يكون للإدارة أن تنشئ بنفسها السند التنفيذي بصدد تحصيل الضريبة دون اللجوء للقضاء[2]هذه السلطة اقرها المشرع ومنح اختصاصها للوزير المكلف بالمالية أو ممثله، هذا ما نصت عليه صراحة المادة 01/143 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائرية. حيث ورد فيها ما يلي: تحصل الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة بموجب الجداول التي يدخلها حيز التنفيذ الوزير المكلف بالمالية أو ممثله، ونصت المادة: 145 من نفس القانون على أن متابعات التحصيل تتم على يد أعوان الإدارة المعتمدين قانونا، وتتم هذه المتابعات بحكم القوة التنفيذية الممنوحة للجداول من طرف الوزير المكلف بالمالية، تتمثل هذه الإجراءات في الغلق المؤقت للمحل المهني والحجز والبيع.

الزكاة أيضا تحصل جبرا من أموال المكلفين المتهربين أو المتخلفين إسنادا إلى الحديث الشريف:« في كل إبل سائمة، في كل أربعون ابنة لبون لا تفرق إبل عن حسابها، ومن أعطاها مؤجرا فله أجرها، ومن منعها فانا أخذها وشطر إبله، عزمة من عزمات ربنا تبارك وتعالى » وهو حجة في أخذها عن الممتنع، ووقعها موقعها،وبالنسبة لضريبة الجزية يقرر أبو حنيفة أخذها من الذميين جبرا كالديون، لأن امتناعهم نقض لعهدهم.[3]

[1] -أنظر المادة:389 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[2]- هاني محمد حسن شبيطة- حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية وضمانات المكلفين أطروحة ماجستير- جامعة النجاح الوطنية نابلس- فلسطين – 2006 ص:57.

[3]- د. غازي عناية – الزكاة والضريبة – مرجع سابق ص:233.

2-إمتيـاز الخزينــة: يستعمل التعبيـر القانوني إمتياز الخزينـة للدلالـة علـى مجموع الضمانات المقررة قانونا للدين العمومي ذو الطابع الجبائي ولتميز هذا الحق عن غيره من حقوق الامتياز المنصوص عليها في القواعد العامة، كحق الأفضلية وحق التتبع.

فالمشرع الجزائري أقر هذا الحق للديون الضريبية في مختلف القوانين الجبائية حيث نص في المادة: 380 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة على انه: "يمارس إمتياز الخزينة في مادة الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة قبل كل شيء طيلة كل المدة القانونية للتحصيل ..الخ.

كما نصت المادة:381 من نفس القانون على ممارسة هذا الحق على جميع الأملاك المنقولة والعقارية التي كانت محل حجز من قبل الإدارات الجبائية المكلفة بالتحصيل، وخاصة من قبل إدارة الضرائب المختلفة وأقرت المادة: 388 من القانون نفسه على أن للخزينة العمومية رهن قانوني على جميع الأملاك العقارية للمدينين بالضريبة وهي معفاة من تسجيل هذا الرهن لدى المحافظة العقارية. ويأخذ هذا الرهن الرتبة تلقائيا اعتبارا من تاريخ إرسال الجداول وسندات التحصيل وكشوف التحصيل إلى القابضين المكلفين بذلك من قبل مصالح تأسيس الوعاء الضريبي.

الزكاة هي كذلك لها إمتياز على سائر الديون بحيث أنها تحصل وتستوفي قبل غيرها، يقول إبن حزم: « ولا يأخذ الغرماء شيئا حتى تستوفي الزكاة » واستدل ابن حزم على ذلك بما رواه مسلم بن عباس قوله: "جاء رجل إلى النبي صلى الله عليه وسلم فقال: إن أمي ماتت وعليها صيام شهر، أفأقضيه عنها. فقال: لوكان على أمك دين أكنت قاضيه عنها؟ فقال: نعم. فقال: دين الله أحق أن يقضى".[1]

في ضوء ما سبق نجد أن المشرع الجزائري أقر العديد من الامتيازات لحماية حق الخزينة العامة وبالتالي المحافظة على الأموال العمومية من الضياع، وبهذا الامتياز يكون قد حدد ملامح العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلف، ولكن يتوجب على المشرع حتى يضمن تحصيل المبالغ الضريبية تحصيلا كاملا وغير منقوص، أن يعمل على

[1] - الشيخ القرضاوي-فتاوى وأحكام الزكاة عن السنوات المتأخرة-موقع القرضاوي-تاريخ الزيارة-2011 /01/20 .

تضييق الفجوة بين طرفي العلاقة الضريبية (الإدارة والمكلف) وذلك من خلال نشر الوعي الضريبي، وتحقيق العدالة من خلال النصوص القانونية. فقد أثبتت دراسة أجراها البروفسور برونوفري بأنه من أجل الحصول على إلتزام ضريبي من دافع الضريبة يجب على الإدارة الضريبية أن تعامل دافع الضرائب بإحترام[1]، أما إذا أستخدمت عنصر الإجبار لدفعه على الإلتزام فان هذا سيولد ردة فعل لدى دافع الضرائب ويجعله يتهرب من دفع الضريبة بأي طريقة كانت، وبينت الدراسة التي أجريت على أقاليم سويسرا للفترة الممتدة من سنة 1970 إلى سنة 1975 أن هناك علاقة بين معاملة مسؤولي الضرائب لدافعي الضرائب وبين الحافز على الالتزام الضريبي، أي أنه كلما كانت هناك علاقة إيجابية بين سلطة الضرائب ودافعي الضرائب وكانت هذه العلاقة مبنية على الثقة والإحترام المتبادل كلما ساعد على حل المشاكل والصعوبات التي تواجه العملية الضريبية برمتها.

الفرع الثاني:

الرقابة القضائية على إجراءات التحصيل.

يقتضي مبدأ الملاءة في التحصيل تبسيط إجراءات التحصيل واختيار الأوقات الأساليب التي تتلاءم مع ظروف المكلف حتى لا يتضرر من الضريبة حين دفعها، فحسب أدام سميث، تحصيل الضريبة يكون في الأوقات والطرق الأكثر ملائمة للمكلف، وعليه يجب أن تكون المطالبة بدفع الضريبة في وقت يناسب المكلف ولا يترتب عنه ضررا للخزينة العمومية ولا إرهاقا للمكلف، ولتحقيق ذلك يجب مراعاة الاعتبارات التالية:

– يجب أن يتصف النظام الضريبي بالشفافية حتى يسمح للمكلف بتحديد ما يستحق عليه من الضرائب.[2]

– يجب أن ينظر إلى مديني الضرائب المعسرين باهتمام، وبحث الأسباب في تراكم الديون الضريبية، وبالتالي يجب على قباض الضرائب باعتبارهم المسؤولين الأساسيين

---

[1] [2] LARS.P .Field et Bruno s .Frey- the tax authority end the tax payer- 2002 – site internet – univr-Rennest1.FR

[2]– د. ناصر مراد – النظام الضريبي الجزائري والبحث عن الفعالية – مجلة علوم إنسانية العدد:2008/38 - ص:5.

عن التحصيل أن يكونوا على دراية تامة بحالة المكلفين التابعين لاختصاصهم لمحاولة حثهم في الأوقات المناسبة لتسوية وضعيتهم في الآجال الممكنة دون الإضرار بنشاطهم العادي.

بالنسبة للنظام الضريبي الجزائري نلاحظ أن مبدأ الملائمة في التحصيل محترم نسبيا، بالنسبة للضرائب على الدخل الإجمالي الضريبة على أرباح الشركات الضريبة الجزافية الوحيدة، كلها تدفع بالتقسيط وعلى ثلاث فترات محددة التاريخ.[2] وبالتالي فهي تدفع بالتقسيط مما يخفف وقعها على خزينة المؤسسة أما بالنسبة للضريبة على الأجور فإنها تقتطع من الأجر حين دفع المرتب أي عند نهاية كل شهر فهو أفضل وقت بالنسبة للأجراء.[3]

أما في حالة إمتناع المكلف بالضريبة عن تسديد دين ضريبي حل أجله، أجاز القانون لقابض الضرائب المكلف بمباشرة إجراءات المتابعة قصد إستفتاء هذا الدين تتمثل هذه الإجراءات في:

الحجز على أموال المكلف إذا ما تبين للإدارة أن حق الخزينة العامة مهدد أومعرض للضياع، بحيث منح سلطة المتابعة لأعوان الإدارة الضريبية سواء تعلق الأمر بغلق المحل، الحجز أوالبيع، ولا يكون أمام المكلف الذي مسه هذا الإجراء إلا الإعتراض على هذه وفقا لما نص عليه المشرع في المواد من 153 إلى 158 من قانون الإجراءات الجبائية.

المنازعة المباشرة من طرف المكلف في هذا المجال ممكن أن تكتسي إما شكل اعتراض على إجراء المتابعة، أو شكل اعتراض على التحصيل القسري، وإما أن تتعلق بطلب إلغاء الحجز المباشر من طرف القابض[1]، على العموم فإن المنازعة التي يثيرها المكلف سواء تعلق موضوعها بالوعاء الضريبي أو بإجراءات التحصيل ليست لها أثر على إيقاف التسديد، فالقابض يبقى له الحق في مباشرة كل إجراءات التحصيل التي اقرها

[2] – أنظر المواد: 162 إلى 164 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[3] – أنظر المادة:104 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

[1] – أمزيان عزيز– المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ص:38.

القانون لاستيفاء ديون الخزينة العامة، بالمقابل وحفاظا على توازن القوى بين الإدارة كسلطة والمكلف باعتباره الطرف الضعيف في العلاقة أجاز المكلف لهذا الأخير أن يطلب إيقاف التسديد ولكن ألزمه بإتباع إجراءات معينة سوف نتعرض لها في حينها.

تعتبر قاعدة انعدام الأثر الموقف للطعون من المبادئ العامة للقانون الإداري، وتنحدر هذه القاعدة من امتيازات الأولية التي يستفيد منها القرار الإداري الذي يفترض فيه أنه يحترم القانون، فالسماح للطاعنين بالحصول على وقف تنفيذ القرارات الإدارية لمجرد كونهم طعنوا في شرعية هذه القرارات يقود إلى المجازفة بشل نشاط الإدارة، وبالأخص إذا تعلق الأمر بتمويل النفقات العامة.

لكن من جهة أخرى بالنظر إلى انه من الممكن أن تخطئ الإدارة المكلفة بفرض الضريبة، فتقوم إدارة التحصيل بمباشرة مهامها قصد استفاء الدين المترتب بناءا على سند غير مشروع. وما دام الطعن لا يوقف التحصيل فان الإجراء سوف يترتب عنه سلبيات خطيرة تبدأ من حرمان المكلف من الانتفاع بأمواله لمدة طويلة، مرورا بإمكانية حجز ممتلكاته وبيعها أو التسبب في التصفية القضائية للمؤسسة وتسريح عمالها وصولا إلى إكراه المكلف بدنيا.

نص المشرع الجزائري صراحة على هذه القاعدة سواء تعلق الأمر بمنازعات الوعاء أو التحصيل[2].

I- الاعتراض على إجراءات المتابعة:

أن الإعتراض الذي يقوم به المكلف ضد المتابعات المباشرة من طرف قابض الضرائب لغرض تحصيل الديون الجبائية، يمكن أن تتعلق كما سبق الإشارة إليه بشكليات الإجراء أو بموضوع المتابعة وعليه سوف نتعرض لكل حالة على حدى.

الإعتراض على سند التحصيل: يمكن للمكلف أن يعارض كل إجراء يقوم قابض الضرائب ضده لغرض تحصيل ديون الخزينة العامة، ولكن هذا الاعتراض لا يكون مقبولا

---

[2] – أنظر المواد من 70 إلى 82 والمواد 156 الى158 من قانون الإجراءات الجبائية.

إلا إذا توفرت فيه الشروط الوارد ذكرها في المادتان 153و154 من قانون الإجراءات الجبائية، المتعلقة أساسا بشكل النسبة أو بآجال تبليغه وهي أسباب تتعلق بشكل الإجراء، وتتمثل في:

وجود عيب شكلي في إجراء المتابعة ويعد الشرط الأساسي لقبول الإعتراض.[1]

وجوب إحترام أجال الاعتراض سواء تعلق الأمر بالإعتراض أمام الإدارة أو أمام القضاء.

2- **الإعتراض على التحصيل القسري:** عكس ما تطرقنا له بالنسبة للاعتراض على سند إجراء المتابعة، فان الاعتراض على التحصيل القسري يمس أساسا بالموضوع ويتعلق سواء بوجود الإلتزام ككل أو جزء منه، أو وجوب الوفاء به.[2]

وبالتالي فإن الإعتراض هنا يتعلق بموضوع المتابعة لا بشكلها.

تجدر الملاحظة هنا أن كلا الإعتراضين لا ينتج عنهما أي أثر قانوني بالنسبة لتوقيف المتابعة بالرغم من أن الإعتراض الثاني يتعلق بالموضوع، فدور القاضي في هذا المجال يتعلق في أساسه بشكليات وإجراءات التحصيل، عكس منازعة الوعاء التي تتعلق بالوعاء الضريبي وبالضريبة الواجبة التسديد.

2-إيقاف التسديد.

لا يكون أمام المكلف بالضريبة الذي يريد وقف إجراءات المتابعة إلا اللجوء للإدارة لطلب تأجيل الدفع وفقا للإجراءات والشروط المحددة في المواد من 72 إلى 76 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

بالرغم من وجود هذا الإجراء الذي أقره المشرع الجزائري إلا أننا نقول أن المكلف بالضريبة لا يمكن أن يتخلص من الآثار السلبية التي تلحقه من جراء التحصيل الجبري

[1]– لقد وضعت المحكمة العليا في هذا الشأن قرارها رقم 62575 المؤرخ في 1991/01/27 واعتبرت إجراء التحصيل الذي باشرنه إدارة الضرائب ضد المدعى باطلة لكونها بلغت إلى مقر تم تغييره والإدارة تعلم بذلك.

[2] – Marcel Waline – traité élémentaire de science et de la législation financière –librairie générale de droit et jurisprudence- paris 1952- p :375

بمجرد إسقاط الضريبة غير المشروعة، فاللجوء إلى القضاء لإثبات مسؤولية إدارة الضرائب قصد إصلاح الضرر لا يكون مجديا في أغلب الأحوال، لان الأغلبية الساحقة من الأخطاء التي تؤدي إلى إسقاط الضريبة لا يمكن للمكلف أن يتمسك بها أمام القاضي للمطالبة بالتعويض، فأغلب هذه الأخطاء تكون ناجمة إما عن عدم إحترام بعض الإجراءات والشكليات وبالأخص منها قضايا التبليغ أو المتعلقة بعدم الفهم الجيد للنص وهذا راجع كما سبق إليه إلى كفاءة الأعوان، فقضايا التعويض نادرة جدا.[1]

من هنا نشأت الحاجة إلى آليات المكافحة انعدام الأثر الواقف للطعون الموضوعة في المادة الضريبية، ذلك تحت طائلة إن يصبح للطعن القضائي مجرد قيمة رمزية، فالتشريع الجزائري أجاز للمكلف بالضريبة الذي ينازع من خلال شكوى تقدم ضمن الشروط المحددة في المواد من 72 إلى 76 من قانون الإجراءات الجبائية أن يرجئ دفع القدر المتنازع فيه من الضرائب شريطة أن يدفع مبلغ يساوي20% من هذه الضريبة، لدى قابض الضرائب إلى غاية صدور قرار الإدارة الجبائية.

كما أجاز من جهة ثانية للمكلف الذي ينازع في حصة المبالغ المطالب بها، أن يقدم اعتراضا خلال أربعة أشهر من إستلام تبليغ إشعار بالدفع، ويكون الاعتراض هذا معللا مع التكليف بالحضور أمام المحكمة الإدارية[2].. إلا أن المشرع أوجب أن يكون الإرجاء فقط بالنسبة للغرامات والعقوبات والحقوق الزائدة وجميع الملحقات إلى أن يصدر قرار العدالة، أما المبلغ الرئيسي لسند التنفيذ فلا يقطع تنفيذه بالإعتراض المقدم، وإنما يجب على المكلف إن أراد إرجاء دفع المبلغ المتنازع عنه أن يطلب ذلك في إعتراضه ويحدد مبلغ التخفيض الذي يطالب به.[3]

---

[1]– أقر مجلس الدولة الجزائري – الغرفة الثانية القسم الأول – حق المكلف بالضريبة في الحصول على تعويض من الخزينة نتيجة الضرر الذي لحقه من جراء قبض إدارة الضرائب لمبالغ مالية بعد إبطال قرار فرض الضرائب قضائيا وتماديها في الإبقاء على هذه المبالغ لديها بالرغم من تبديلها بالقرار القضائي – ملف رقم 007470 جلسة 2003/03/18 – قرار منشور بمجلس الدولة – عدد خاص – المنازعات الضريبية – 2003..

[2]– أنظر المادة:158 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[3]– قرار مجلس الدولة رقم :005574 المؤرخ في 2000/07/24 مدونة تصنيف قرارات مجلس الدولة – المديرية العامة للضرائب– 2005.

ويتعين في هذا الشأن تقديم ضمانات للقابض للإستفادة من هذا التدبير، وسلطة تقدير الضمان تبقى من صلاحية الإدارة الجبائية هذا الإجراء يهدف في أساسه إلى الحيلولة دون عرقلة التحصيل الضريبي عن طريق إعتراضات كيدية، لكن بالمقابل فهو يؤدي إلى إجبار المكلف على أداء ضريبة ينازع فيها، الشيء الذي قد يعرض وضعيته المالية للخطر كما سبق وإن قلنا.

ولحفظ التوازن بين إمتيازات الخزينة وحقوق المكلف حرص المشرع الجزائري منذ زمن على إحداث إجراء لوقف الأداء وهو ما نص عليه في المواد السالفة الذكر إضافة إلى التعديل الذي أضيف في سنة 2007 بموجب المادة: 49 من قانون المالية لسنة 2007، حيث أجاز المشرع للمكلف الذي يطعن في قرار المدير الولائي للضرائب أمام لجان الطعن بأن يطلب تأجيل التسديد إلى غاية فصل هذه الأخيرة في المنازعة المطروحة أمامها، ولكن شريطة تسديد من جديد 20% أخرى من الحقوق والعقوبات محل النزاع [1] وعليه فأن إجراءات وقف تنفيذ المتابعة لتحصيل الضريبة لا يمكن أن تكون دعوى مباشرة أمام القضاء، إلا إذا كانت هناك دعوى مسبقة في الموضوع للمنازعة في الضريبة.

ففي حالة عدم وجود نزاع قضائي حول صحة الضريبة فان القضاء برفع الحجز أو إيقاف إجراءات المتابعة أمام قاضي الموضوع دون مناقشة صحة الضريبة يكون مخالف للقانون، هذا ما إستقر عليه الإجتهاد القضائي في الجزائر.[2]

كما إستقر الإجتهاد القضائي كذلك على حالة إستعجالية تتعلق بوقف تحصيل الضريبة، حيث إعتبرها من إختصاص القضاء الإستعجالي طالما كانت دعوى الموضوع منشورة، ولو أن قانون الإجراءات الجبائية لا يشير إلى حالة استعجال خاصة بوقف التحصيل الضريبي مكتفيا بالنص على إمكانية إفادة الإدارة المدعى بإرجاء دفع المبلغ

---

[1]– أنظر المادة:80 / الفقرة 2 من قانون الإجراءات الجبائية الجزائري.

[2]– قرار مجلس الدولة – الغرفة الثانية – ملف رقم 005543 جلسة 2002/10/15 منشور بمجلة مجلس الدولة العدد:03 /2003 ص: 121.

المتنازع فيه إذا طلب في عريضة إفتتاح دعواه الإستفادة من ذلك وكانت له ضمانات [1] (المواد:144 و198 من ق.ا.ج) تغطي دينه الضريبي.

نخلص في الأخير إلى الدور الأساسي الذي يمكن أن يلعبه القاضي الإداري في مجال منازعات التحصيل حيث انه يعمل على حمل قباض الضرائب على إحترام جميع الإجراءات والشكليات المتعلقة بالتحصيل وبالتالي فهو يدفعهم إلى العمل في شفافية أكثر وإلا تعرض عملهم إلى النقض، الشيء الذي يتفاداه القابض لأنه يحملهم المسؤولية شخصيا باعتبارهم المسؤولين عن تحصيل الضرائب والرسوم المسجلة لديهم ويلزمهم بالعمل على إحترام كل هذه الإجراءات لكي لا تسقط هذه الديون بالتقادم.[2]

فرغم محدودية سلطة القاضي في مجال منازعات التحصيل إلا أن دوره يضل إيجابي جدا في مجال نشر شفافية فرض الضريبة وإجراءات تحصيلها. وبالتالي فان للرقابة القضائية على أعمال الإدارة الجبائية سواء تعلق الأمر بفرض الضريبة أو بتحصيلها دور أساسي ومهم فهو يعمل إلى جانب مختلف أشكال الرقابة التي تم التعرض لها على تعزيز الشفافية الضريبية بشكل ملحوظ.

كخلاصة نقول أن تحقيق التوازن بين مصالح الإدارة والمكلف بالضريبة وإضفاء الشفافية اللازمة على العلاقة التي تربطهما، يبقى رهانا مرتبطا بالعديد من الإصلاحات التي يجب القيام بها كسد كل الثغرات التي يعرفها العمل القضائي في مجال منازعات الضرائب، إلا أننا لا يمكن أن نتجاهل القرارات القضائية الصادرة في هذا الشأن والتي ساهمت في حماية المكلف وحماية حقوق الخزينة على حد سواء، والحد من كل التجاوزات منازعات الضرائب، إلا أننا لا يمكن أن نتجاهل القرارات القضائية الصادرة في هذا الشأن والتي ساهمت في حماية المكلف وحماية حقوق الخزينة على حد سواء، والحد من كل التجاوزات التي يمكن أن تقوم بها الإدارة الضريبية سواء خلال عملية فرض الضريبة أو خلال تحصيلها وذلك بإضفاء شفافية أكثر على العمل من خلال الدور المهم

1– الأستاذ مسعود شيهوب– اختصاص القاضي الإداري الإستعجالي طبقا لقانون الإجراءات المدنية والإدارية – منتدى الجزائرية للقانون والحقوق– ص:41 منشور بموقع: rttp://forum-law.dz.com تاريخ الزيارة: 2008/07/21.

2– أنظر المادة: 407 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة.

الذي يقوم القاضي الجبائي حيث يعتبر حلقة مهمة في صيانة هذه العلاقة، فهو الحكم الذي يعطي القاعدة الضريبية بُعدها الحقيقي ومضمونها الاجتماعي والاقتصادي، بين ما هو مقرر تشريعا وبين ما ينتج عن التطبيق العملي على مستوى الإدارة الجبائية ووجود رقابة قضائية فعالة هو أساس تكريس مبدأ المشروعية[1].

وعليه فإننا يمكننا القول أن العمل القضائي في هذا المجال بالرغم من الخصوصيات التي يتميز بها التشريع الضريبي(التشتت والتعديلات المستمرة)، فإنه حاول أن يضع بعض القواعد وأن يجيب عن بعض الإشكالات سواء المرتبطة بالإجراءات الجبائية أو الآليات والمناهج المتبعة لفرض الضريبة وتحصيلها، وبعمله هذا فهو يعزز دور الشفافية في تكريس مبدأ العدالة الضريبية.

لذا يجب دعم هذه السلطة وتقويتها بالوسائل الكفيلة لتحقيق قضاء نزيه، عادل ومستقل وبالأخص يجب التركيز على العنصر البشري.

---

[1]– د- عمار بوضياف- مرجع سابق- ص:9.

خلاصة الفصل الثاني:

حتى وإن إنطبعت العلاقة بين الإدارة والمكلف بالشفافية التامة إلا أن الأنانية وحب الذات التي يتميز بها البشر يشكل عائقا أمام تكريس مبدأ الشفافية الضريبية لكي يلتزم الإداري بأخلاقيات وظيفته وينفذ المكلف واجباته بالمساهمة في الأعباء العامة حسب دخله الحقيقي. لذا لابد أن تعزز هذه الشفافية من خلال تدعيم وتكريس المهام الرقابية حتى تتمكن الإدارة من التطبيق الأحسن للنظام الضريبي وتؤمن له الظروف المناسبة لتحقيق فعاليته والوصول إلى الأهداف التي أنشئت من أجلها الضريبة.

إن أول ما يجب أن تقوم به الإدارة في هذا الشأن هي الرقابة الذاتية، فبالرغم من تعدد أنواع هذه الرقابة إلا أنها تميزت بالضعف والقصور، رأينا أن التنظيم الهيكلي الذي اعتمدته مؤخرا الإدارة الجبائية يمنح سلطة واسعة للهيئات المحدثة، مما يمكن أن يؤدي إلى ظهور تجاوزات تؤدي إلى الإخلال بمبدأ المساواة أمام الضريبة، لذلك قلنا أنه لتوفير بيئة رقابية سليمة لابد من إعادة النظر في هذا التنظيم وتحديد المسؤوليات بشكل واضح ودقيق حتى يتسنى للسلطة السلمية مساءلة كل من أخل بالتزاماته الوظيفية.

أما الإجراء الثاني الذي يجب أن تقوم به الإدارة هو العمل على تقييم أداء المصالح الجبائية من خلال رقابة المفتشية العامة. إن هذه الهيئة بدورها رغم أهميتها في إضفاء الشفافية على عمل الإدارة الجبائية وأخلقه تصرفات العاملين فيها من خلال مساءلتهم عن الأخطاء المرتكبة، إلا أن عملها لم يرقى إلى ما هو مطلوب لأسباب عديدة منها محدودية وسائل هذا الجهاز وعدم متابعة تنفيذ تقارير المحققين.

أما الرقابة التي لا تقل أهميتها عن الرقابة الذاتية فهي الرقابة القضائية، فهي في أساسها رقابة قانونية تهدف إلى ضمان تطبيق واحترام مبدأ الشرعية بخضوع الإدارة للقانون.

فرقابة هذا الجهاز ذات وجهين رقابة تخص منازعات الوعاء وأخرى تخص منازعات التحصيل، وأن هذه الرقابة ذات أهمية لكل من المكلف والدولة فهي تعمل على حماية حقوق الخزينة والمكلف على حد سواء. فالتقيد بمبدأ قانونية الضريبة يحتاج إلى رقابة

تقوم بها جهة مستقلة حيادية تعمل على مراقبة مدى التزام الإدارة عند فرضها وتحصيلها للضريبة بالقانون، ومدى مطابقة الضريبة المسددة من طرف المكلف لواقع حاله، وبالتالي فهي تعمل على تحقيق الاستقرار في المراكز المالية والقانونية.

ووجود رقابة قضائية فعالة هو أساس تكريس مبدأ المشروعية لذلك اقترحنا تدعيم هذه السلطة وتقويتها بالوسائل الكفيلة لتحقيق قضاء نزيه، عادل ومستقل.

الخاتـــــــــمة

منذ أن ظهر الإنسان على وجه الأرض وهويبتعد عن العزلة ويحب العيش مع الجماعة، لذا قرر علماء الإجتماع أن الإنسان مدني بطبعه وذلك يرجع لما تجلبه له حياة الجماعة من فوائد وشعور بالأمان، فالفرد الوحيد لا يستطيع الحصول على متطلباته من غذاء وكساء ومسكن، إذ لابد أيضا من التعاون مع بني جنسه حتى يستطيع الدفاع عن نفسه ضد الأخطار التي تهدد حياته، كما قال العلامة ابن خدون:« إذا لم يكن هذا التعاون فلن يحصل الإنسان على قوته ولا غذائه ولن تتم الحياة » فالله جل وعلى جعل الإنسان في حاجة للغذاء وبضعفه لن يستطيع الدفاع عن نفسه فيكون فريسة، وإذا كان التعاون يجعل للإنسان قوته وسلاح يحمي به نفسه فإن حكمة الله تعالى تتم في بقاء النوع البشري.

وبالنظر لكون الإنسان أناني بطبعه فهولا يقتنع بالحياة البسيطة، يحب الإقتناء والغيرة والمنافسة، ويمل بسرعة مما لديه ويشتهي ما في يد غيره، بناءا عليه لوتركنا الأمر لكل شخص لكي ينظم علاقته بالآخرين وفق ما يشاء لكان هذا الشخص كما يقول هوميروس) كائن بغير مأوى وبغير أسرة ولا قوانين، لذا كان لابد من نظام وهو ما يطلق عليه قانون، وهذا القانون هو المظهر الإجتماعي لأي أمة فيتأثر والمؤثرات المحيطة به، لذا كان لزاما على المشرع قبل سن أية قانون أن يكون على دراية تامة بالمحيط الذي سوف ينفذ فيه ذلك القانون حتى ينال دعم غالبية الشعب ويتقبلون تطبيقه طواعية، فالقانون الذي يلقى صدا إيجابيا في دولة ويحقق الأهداف المرجوة منه ممكن ن لا يحقق ذلك في دولة أخرى. لذلك نجد أن المشرع الجزائري أدرج النظام الضريبي في منطق الإصلاحات التي باشرها والتي تقوم على أساس عقلنة وتحديد الضريبة قصد الوصو ، إلى شفافية أفضل في مجال فرض الضريبة، وتكمن الغاية المستوحاة من هذا الإصلاح بالإضافة إلى عملية تبسيط وإصباغ الشفافية على المداخيل، تجسيد مبدأ« دخل مساوي- ضريبة مساوية » وبشكل أوسع، مبدأ شمولية القواعد الجبائية.

تحقيق هذه الأهداف أتخذ صانعو القرار ضمن إهتماماتهم الرئيسية فعالية النظام الضريبي، حيث بقدر ما يكون النظام الضريبي فعالا بقدر ما تكون انعكاساته إيجابية على الإقتصاد الوطني، ويشكل مستوى فعالية النظام الضريبي المحدد الرئيسي لمدى قدرته على تحقيق أهدافه، وبما أن نظام يعمل ضمن متغيرات كثيرة فان فعاليته تتوقف على طبيعة النظام الضريبي المختار في حد ذاته وكذا على طبيعة العوامل الأخرى حيث أن الأهداف المراد تحقيقها قد تتعارض فيما بينها، ـدف المالي قد يتعارض مع الهدف الإقتصادي نتيجة النظم التفضيلية المطبقة على بعض القطاعات، الدولة قد تضحي بالهدف المالي لتحقيق هدف اقتصادي كما هو الحال بالنسبة للبرامج التي تدخل في إطار إحداث التوازن الجهوي.

كما يمكن أن يتعارض الهدف المالي مع الإجتماعي من خلال الإعفاءات المقررة لبعض الفئات الإجتماعية من أجل تحقيق التضامن الإجتماعي، ونتيجة لهذا التعارض يتعين على المشرع أن يحدث تقاربا وتوازنا فيما بينها ويأخذ بعين الإعتبار أولوياته والظروف المحيطة به.

حينما صدر الدستور الحالي للجمهورية الجزائرية تضمن بين دفتيه المادة:14 التي تنص على أن« وم الدولة على مبادئ التنظيم الديمقراطي والعدالة الإجتماعية» والمادة 64 التي كرست مبدأ العدالة الضريبية كما تناولناه في الباب الأول من دراستنا هذه، حيث جاء ما يلي:« كل المواطنين متساوون في أداء الضريبة – يجب على كل مواطن ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية، كل حسب قدرته الضريبية- ويجب على كل واحد ان يشارك في تمويل التكاليف العمومية حسب قدرته الضريبية- لا يجوز أن تحدث أية ضريبة إلا بمقتضى القانون » .

هذه النصوص كغيرها من مواد الدستور صاغ المشرع بموجبها قواعد عامة تاركا للتطبيق رسم أبعادها وتفصيل جزئياتها، لذلك كان من المنطقي أن نتوقف في ختام دراستنا هذه لإبداء وجهة نظرنا في مدى عدالة وشفافية النظام الضريبي وبالتالي

أخلاقيته وبعدها نقدم بعض الملاحظات والاقتراحات التي نراها لتحقيق أخلاقية النظام الضريبي.

بالرغم من مساهمة صلاح الجبائي الذي قام به المشرع الجزائري بداية من سنة 1992 في زيادة المردودية المالية لمختلف الضرائب بشكل ملحوظ، نتيجة العديد من الإجراءات المتخذة التي حسنت نظرة المكلف بالضريبة وبالإدارة الضريبية، منها توحيد الضرائب على الدخل وفرض الرسم على القيمة المضافة بدلا من الرسوم السائدة من قبل، تبسيط الإجراءات المتعلقة بفرض الضريبة وتحصيلها حيث أنشأت مفتشيات متعددة الاختصاصات، وتوحيد القواعد التي تحكم المنازعات بسن قانون خاص بالإجراءات الجنائية، بالإضافة إلى الهيكل الإداري الذي لا يزال في مرحلة التنفيذ الذي يمكن أن يعمل كذلك على التحسين وتنمية الوعي الضريبي لدى كل من الموظف والمكلف.

فرغم هذا فإ النظام الضريبي الجزائري لا يزال بعيدا عن الطموحات المعلنة في إطار السياسة الضريبية المنتهجة كما لاحظنا ذلك من خلال كل التحليلات التي قدمناها في دراستنا هذه.

للمساهمة في تحقيق الأهداف التي يصبو المشرع الجزائري الوصول إليها التي تعد من ركائز أخلاقية القوانين الضريبية، نقدم أولا النتائج المتوصل إليها ثم الإقتراحات التي نرى أنها تعمل على تكريس عدالة ضريبة وشفافية أشمل تغطي كل المراحل التي تمر بها الضريبة بداية من سن قوانينها وصولا إلى فرضها وتحصيلها.

النتـــــائج:

بينت الدراسة أن الإصلاح الضريبي الذي قام به المشرع الجزائري مازال بعيدا عن الطموحات المعلنة، التي تتمحور حول العدالة والشفافية.

أولا- العدالـة: إن تطبيق مبدأ العدالة في توزيع العبء الضريبي يقتضي أن يتم تقدير الوعاء الضريبي وفق أسس واقعية، مع تحديده تحديدا دقيقا، لأن العدالة الضريبية

تقتضـي أن تكـون الضـريبة متناسبة مـع مقدار الـدخل الخاضـع لها(دخل متسـاو يضـريبة متساوية).

فتحديد الوعاء الضريبي بهذه الطريقة يكفل مصلحة المكلف ويضمن تطبيق المبدأ الدستوري السابق دراسته الذي يقتضـي بمشاركة كل المواطنين فـي تمويل التكاليف العمومية كل حسب قدرته الضريبية.

كمـا يتصـل بواقعيـة الوعـاء الضـريبي، أن يكـون الوعـاء محققـا بعيـدا عـن شـبهة الإحتمال أو الترخيص.

لذلك فإننا نرى بوجوبية إعادة النظر أولا ي نظام فرض الضريبة الجزافية الوحيدة لمخالفتها لمبدأ العدالة كمبدأ حـاكم للنظـام الضـريبي، حيث مـا قرره المشـرع بخصـوص تقدير وفرض الضـريبة جزافيـا ولفتـرة سـنتين وبـالأخص حـين وسـع مجـال تطبيـق هـذه الطريقة لتشمل المكلفين بالضريبة الذين يحققون رقم أعمال يصل إلى خمسة ملايين دينـار جزائـري، يخـرج عـن الأسـس الواقعيـة للوعـاء، ولـيس بعيـدا عـن شـبهة الإحتمـال، ولعل خير مثال على ذلك الذي تعرضنا لـه فـي البـاب الأول عند تناولنـا للتقدير الجزافـي للدخل الخاضع للضريبة.

إضافة إلى هذا فإن الأساس الذي اعتمده المشرع وأخضعه للضـريبة يتمثـل فـي رقم الأعمال المحقق خلال السنة وليس الدخل.

ثانيا- تحديد وعاء الضريبة على الدخل الإجمالي: هذا النـوع مـن الضـرائب يتطلـب لإنجاحه كما سبق وأن تطرقنا له جهازا ضريبيا متطورا يتكون من أعوان مؤهلين ذوي كفاءة عالية ملمين بجميع جوانب مهامهم ومزودين بالوسائل المادية اللازمـة التـي تمكنهم من أداء دورهم الرقابي على أكمل وجه.

فبـالرغم مـن أن هـذه الضـريبة فـي مبـدئها تتميـز بالشـفافية والبسـاطة والإعتمـاد فـي فرضـها علـى تصـريح المكلـف، إلا أن غيـاب الـوعي الضـريبي لـدى المكلـف ومحدوديـة قـدرات الإدارة الجبائيـة كمـا سـبق وأن أشـرنا لـه يؤديـان إلـى عـدم نجاعـة تطبيـق هـذه

الضريبة ويقلص من فعاليتها، بالإضافة إلى عدم قدرة هذه الضريبة على الوصول إلى المداخيل الناجمة عن بعض النشاطات منها تلك المحققة في الأنشطة الموازية فاقتصار هذه الضريبة على المداخيل المحققة ضمن الأنشطة الرسمية يطرح أشكالا حول عدالتها لان عدالة الضريبة تقتضي أن تفرض على جميع الأشخاص والأموال في الدولة، ونحن نعلم كما سبق وأن تطرقنا له أن حجم السوق الموازية حسب ما صرحت به وزارة التجارة يتجاوز 60 مليار دينار خلال سنة 2009 فقط هذا إذا كانت السوق الموازية تنعكس فقط في عدم الفوترة. وعليه يجب العمل على توفير كل الوسائل البشرية والمادية التي تسمح بحصر المداخيل وتمكن الإدارة من تطبيق مبدأ شمولية الضريبة.

هذا بالإضافة إلى الملاحظات التي نوردها بشأن التعديلات التي قام بها المشرع الجزائري خلال سنة:2008 والتي مست المادة:104 من قانون الضرائب المباشرة التي كان الهدف منها حسب ما ورد في تصريحات المديرية العامة للضرائب تخفيض العبء الضريبي على الدخل المتوسط والأعلى، وكذا التوفيق بين معدل الخضوع للأشخاص الطبيعية والمعنوية هذه الملاحظة تتعلق بتقسيم الشرائح والمعدلات المحددة لكل شريحة وتتمثل في الآتي:

الحد الأدنى المعفى من الضريبة يعتبر زهيدا جدا إذا ما قورن مع مستوى الأسعار فهولا يكفي أن يغطي مستوى المعيشة العادي للمكلف.

عدم مرونة التصاعدية المعتمدة، بحيث أننا نجد طول الشريحة الأولى المعتمدة تساوي 12.000 والثانية ضعفها أي 240.000 أما الثالثة فطولها يساوي 1.080.000 أي تسع مرات الشريحة الأولى، وهذا التقسيم في الواقع لصالح المداخيل المرتفعة.

لذلك يجب إعادة النظر في الحد الأدنى المعفى من الضريبة بمراجعة الشريحة وجعلها أوسع، حتى يتم التخفيف من حدة التقلبات التي تمس الدخل، وتحقق العدالة الضريبية.

ثالثا- الضريبة على أرباح الشركات: رأينا أن هذه الضريبة أسست لتحقيق هدفين أساسيين: الأول هو عدم التمييز بين أي شخص من الأشخاص المعنوية حيث أخضعت لهذه الضريبة المؤسسات العمومية والخاصة دون النظر إلى شكلها أو موضوعها أما الثاني فهو العمل على تخفيض العبء الضريبي على الشركات لتمكينها من النمو وإنعاش الإقتصاد.

فالمشرع ذكر في وثيقة تقديم الإصلاح الجبائي المؤرخة في جانفي 1991 أن من مزايا هذه الضريبة أنها شافة، بسيطة وتقترب من العدالة، كما اعتبرها أداة لترشيد جباية المؤسسات.

إلا أن الملاحظ كما يتجلى ذلك من دراستنا هذه أن القوانين المنظمة لهذه الضريبة وبالأخص منها المادة: 150 الفقرة:01 جاءت مخالفة لمبدئي العدالة والمساواة فالمشرع ميز بموجب هذه المادة بين الأنشطة المنتجة للمواد والبناء والأشغال العمومية والسياحة فأخضعها لمعدل 19%، وبين الأنشطة التجارية والخدماتية وأخضعها لمعدل 25%.

فرغم أن هذا الإجراء هدفه تشجيع الأنشطة المنتجة للمواد إلا أن هذا التميز الذي بني أساسا بالنظر إلى نوع النشاط يعد مخالفا لمبدأ المساواة أمام الضريبة من جهة ومن جهة ثانية نرى أن هناك تناقض بين هذه المادة والمواد التي سبقتها من 135 إلى 137 من نفس القانون الذي يتقضي بإخضاع جميع الشركات، وغيرها من الأشخاص الإعتبارية لضريبة وحيدة هي الضريبة على أرباح الشركات، باعتبار أن هذه الضريبة حقيقية أو تناسبية، وبمعنى آخر أن أرباحها حقيقية وأنها تخضع للضريبة وفقا لنسبة يحددها المشرع.

رابعا- حقوق تصفية التركة: نظام المواريث محدد شرعا وأن أي تقرير لضرائب ورسوم على حقوق الورثة التي يجب أن تخلص لأصحابها كما هو مقرر شرعا, يجعل من الدولة وارث إضافي وهذا مخالف من جهة لأحكام الشريعة الإسلامية قطعية الثبوت والدلالة، ومن جهة لأحكام الدستور وبالأخص منه المادة :02 التي تجعل من الإسلام دين

الدولة، لذا نرى وجوبية إعادة النظر في هذه الضرائب التي تعد غير أخلاقية لمخالفتها لركيزة من ركائز الأمة ألا وهو الدين الإسلامي، ومن جهة أخرى أن المشرع ربط بين واقعية استحقاق هذه الضريبة وواقعية الوفاة ذاتها.

وحيث أن الله عز وجل ما شرع حكما إلا لتحقيق مصالح العباد، وما أهمل مصلحة إقتضتها أحوالهم دون أن يورد في شأنها حكما يكفلها، وكان ما عداها من المصالح التي تناقضها ليس إلا مصلحة متوهمة لا اعتبار لها.

خامسا-الرسم على القيمة المضافة: رأينا أن نتائج تطبيق هذا الرسم كانت عكس ما كان متوقعا من قبل المشرع، وبالأخص منه دفع عجلة النمو الإقتصادي وتنمية وتقوية سسات، حيث حدث أن كثر التهرب الضريبي وكثرت تجارة المواد التي تباع على حالها وإرتفعت الواردات من هذه السلع رغم التشجيعات الممنوحة من قبل المشرع في إطار الإستثمار المنتج تخفيض معدل الضريبة على أرباح الشركات المنتجة للمواد.

ا الإخفاق في تحقيق الأهداف راجع كما سبق وأن تعرضنا له لعدة عوامل نذكر منها على الخصوص عدم التحكم في عملية الفوترة التي تعد في الأساس ركيزة العمل بنظام الأسعار، التي تمكن الإدارة من متابعة فرض هذا الرسم وتحصيله من المكلفين به قصد توريده للخزينة العمومية.

فبالرغم من مزايا هذه الضريبة وبالأخص مكانتها في تمويل النفقات العامة بالنظر إلى إنساع مجال تطبيقها، إلا أن ضعف الوسائل المادية والبشرية لإدارة الضرائب تقف عائقا أمام فعالية هذه الضريبة، بحيث يسمح ذلك لبعض جار غير النزهاء التهرب من خلال تضخيم الرسوم القابلة للإسترجاع بإستعمال فواتير شراء وهمية، أو بتخفيض مبالغ المبيعات عن قيمتها الحقيقية.

هذا التهرب يؤثر على عدالة توزيع عبء هذه الضريبة على المكلف بها بالإضافة إلى عدم عدالة الضريبة نفسها كما سبق وأن حللناه عند تعرضنا لها، التي تعود إلى كونها نسبية لا تراعي المقدرة التكلفية للمستهلك الذي يتحملها بصفة نهائية.

بالإضافة إلـى مـا ذكـر أعـلاه ولتكريس العدالـة الضـريبية وشـفافيتها فـي إطـار نظـام ضريبي متكامل نورد الإقتراحات التالية:

العدالة الضريبية:

أ- وجوب مراعاة لإرتباطات الموجودة بين الضرائب المختلفة التي يتضمنها النظـام الضـريبي، حتـى لا يـؤدي فـرض ضـريبة جديـدة أو تعـديلها إلـى الإخـلال بأبعـاد هـذه الضريبة، التـي يمكـن الحكم بعدم عدالتها بمعزل عن غيرهـا فـي حـين أن هـذه العدالـة تتحقق كما سبق وأن أشرنا له على مستوى النظام الضريبي فـي مجموعـة كمـا هـو الحـال بالنسبة لمعدلات الضـريبة (الضـريبة عاالـدخل الإجمـالي والضـريبة علـى أربـاح الشركات)، وكـذا إجـراء إلغـاء الضـريبة علـى فـوائض القيمـة الناجمـة عـن التنـازل عـن العقارات المبنية والغير المبنية.

ب- العمل علـى تبسيط وتوحيـد إجـراءات فـرض الضـريبة وتحصـيلها حتـى يـتمكن الإداري من تنفيذ القوانين على أكمل وجه، و مكلف يستطيع فهم هذه الإجراءات ومن ثـم يعمل على إحترامها، أي إنجاز التـدابير الكفيلـة بصـياغة قـانون موحـد لجميـع الإجـراءات الجبائية.

جـ- العدالـة الضـريبية كـذلك تقتضـي أن تعمـل علـى تحسـين المسـتوى المعيشـي لمـوظفي إدارة الضـرائب، حتـى يكـون ذلـك حـافزا لرفـع مردوديـة عملهـم وإبعـادهم عـن إغراءات المكلفين بالضريبة.

د- ضـرورة تشـديد الرقابـة علـى عمـل المحاسـب ومحـافظ الحسـابات مـع تحميلـه المسؤولية الناجمـة عـن إنجـاز مهامـه لتفعيـل هـذا القطـاع كـي يكـون عـاملا مسـاعدا فـي مكافحة التهـرب الضريبي وليس العكس كمـا هـو حـالهم اليوم، بحيـث يجب إيجـاد صـيغة قانونية تجبر هذه الفئة بالتعاون مع إدارة الضرائب لغرض إبلاغهـا بكل مـا مـن شـأنه أن يخل بالعدالة الضريبية.

هـ- تفعيل التنسيق بين مختلف مصالح الدولة التي لها علاقة بالميدان الإقتصادي [redacted] لتمكين إدارة الضرائب في الحصول على كل المعلومات التي تفيد تحديد الوعاء الضريبي وتمكن الإدارة من متابعة كل المكلفين قصد محاربة التهرب الضريبي، وتطبيق مبدأ عمومية الضريبة الذي يعد أساس تطبيق مبدأ العدالة الضريبية.

و- تعميم ثقافة المواطنة، وجعلها المبدأ العام لكل خطوة نحو الإصلاح، وهذا ما يتطلب تجنيد كل القوى الفعالة من أحزاب سياسية، نقابات جمعيات ووسائل الإعلام، [redacted] حتى تتم المساهمة في خلق وعي لدى الجميع من أجل تحمل المسؤولية بكل تفان وإخلاص.

<u>*- الشفافية الضريبية:</u> لغرض تكريس مبدأ الشمولية يجب تدعيم:

- **عمليـة الإحصـاء:** رغم أن عملية الإحصاء أصبحت مقننة، إلا أن غياب روح المواطنة على مستوى السير الحسن العام داخل الإدارة الضريبية من جهة ونقص الإمكانات البشرية من جهة ثانية، بحيث أن أغلبية الموظفين يقوون بالمهام المنوطة بهم بإمكانياتهم الخاصة(السيارة مثلا)، لذلك يجب تدعيم هذه الإدارة بالوسائل والإمكانات البشرية اللازمة لتمكينها من أداء مهامها على أكمل وجه.

- **إتاحة المعلومات:** عصرنة الإدارة الجبائية بالعمل على توسيع استعمال الإعلام الآلي وإحداث بنوك للمعلومات، والعمل كذلك على إتاحة المعلومات اللازمة للمكلفين بالضريبة، التي تمكنهم من معرفة مالهم وما عليهم.

- **تعزيز أجهزة الرقابة الإدارية والجبائية والقضائية:** من خلال وضع إطار قانوني و ـي واضح، كما يجب أن تكون المعايير الأخلاقية لسلوك الموظفين واضحة ومعلنة بما فيه الكفاية، مع التركيز بخصوص الرقابة القضائية على تكوين قضاة مختصين في الميدان الجبائي. إختيار أحسن الأعوان وأنزههم للقيام بمهام الرقابة الجبائية في جميع المستويات.

- **تنمية الوعي الضريبي:**التركيز على تنمية الوعي الضريبي لدى موظفي الضرائب بشكل عام، ولدى المكلفين بشكل خاص، لما لهذا الموضوع من أهمية بالغة في مكافحة التهرب من دفع الضريبة، ويمكن أن يتم ذلك من خلال الندوات، ورشات العمل، النشرات الخاصة بالموضوع ووسائل الإعلام المختلفة. كما يمكن إصدار مجلة خاصة تركز على الضرائب وأهميتها للدولة والمجتمع، وتوضح الطرق التي يتم فيها صرف الأموال العامة، بهدف طمأنة المكلف بأن ما يدفعه يذهب للصالح العام.

- **التصريحات** :إعداد نماذج التصريحات السهلة والبسيطة التي يفهمها عادة المكلفون وتساعدهم على فهم القانون.

- **قاعدة اليقين:** مراعاة هذه التي تقتضي أن تكون النصوص التشريعية واضحة وسهلة الأسلوب دون تعقيد وأن لا تحمل اللفظ الواحد أكثر من معنى، وأن لا تحمل الجملة أكثر من تفسير.

- **المذكرات الإضاحية**: يجب تكون المذكرات المعدة من طرف الإدارة لتوضيح القوانين الضريبية والأعمال التحضيرية الخاصة بها مفصلة، حيث لا تدع مجالا للإجتهاد على مستوى المصالح القاعدية.

تم بعون الله

المؤلفات باللغة العربية:

1. أحمد نصر أبو العباس: الموسوعة في الضريبة العامة على المبيعات،مكتبة مدبولي- طبعة 1996- مصر.
2. أحمد يونس البطريق- النظم الضريبية- الدار الجامعية الإسكندرية- طبعة1998مصر.
3. أحمد يونس البطريق – المرسي السيد حجازي – النظم الضريبية – الدار الجامعية – الإسكندرية- مصر – طبعة 2004.
4. أمزيان عزيز- المنازعات الجبائية في التشريع الجزائري ،دار الهدى -عين مليلة-الجزائر- طبعة 2008 .
5. أمين صالح – الإعتراضات على الضرائب و الرسوم – منشورات الحلبي- الحقوقية- بيروت- لبنان- طبعة2005 .
6. برحماني محفوظ- الضريبة العقارية في القانون الجزائري- دراسة مقارنة- الدار الجامعية الجديدة- الإسكندرية،مصر- طبعة2009 .
7. بركات عبد الكريم صادق: النظم الضريبية، النظرية و التطبيق، مكتبة مكاوي- بيروت- طبعة 1977.
8. بشير بلعيد- القضاء المستعجل في الأمور الإدارية- مطبعة عمار قرفي- باتنة – الجزائر- طبعة 1993.
9. الجيلالي محمد - النظام الضريبي السوري وإتجاهات إصلاحه – جمعية العلوم الإقتصادية السوري – دليل المحامين- دمشق- سوريا -2007.
10. أحمد عبد المجيد دراز - المرسى السيد حجازي - محمد عمر حماد-النظم الضريبية دراسة مقارنة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، مصر، 2004 .
11. حامد عبد المجيد دراز – د- محمد عمر أبو دوح- مبادئ المالية العامة الدار الجامعية - الإسكندرية – مصر- طبعة2006.
12. حامد عبد المجيد دراز - سعيد عبد العزيز عثمان- مبادئ المالية العامة – الدار الجامعية – الإسكندرية –مصر- الطبعة2006.
13. حسين فريجة- الإجراءات الإدارية و القضائية لمنازعات الضرائب المباشرة في الجزائر- منشورات- دحلب- الجزائر- طبعة 1994.
14. حسين مصطفى حسين- المالية العامة- ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر- طبعة- 1998.
15. خالد شحادة الخطيب - أحمد زهير شامية - المالية العامة -دار وائل للنشر، طبعة 3-عمان- الأردن-2007.

16. خلاص رضا –النظام الجبائي الجزائري الحديث- جباية الأشخاص الطبيعيين و المعنويين – الجزء الأول – دار هومة الجزائر طبعة 2005.
17. د.رفعت المحجوب- إعادة توزيع الدخل القومي من خلال السياسة المالية- دار النهضة العربية- القاهرة- طبعة-1967.
18. رمضان صديق محمد – الضرائب بين الفكر المالي و القضاء الدستوري- كلية الحقوق جامعة حلوان – طبعة 1997.
19. سطام بن عبد العزيز المقرن- تصميم أنظمة الرقابة الداخلية للقطاع الحكومي (دراسة تحليلية وصفية) - ديوان المراقبة العامة – المملكة العربية السعودية- طبعة1426هـ.
20. سعيد عبد العزيز عثمان، النظام الضريبي وأهداف المجتمع، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة 2008.
21. سوزي عدلي ناشد- ظاهرة التهرب الضريبي و أثارها على اقتصاديات الدول النامية – منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت- لبنان- الطبعة 2008
22. سيد قطب - العدالة الإجتماعية في الإسلام – دار الشروق- القاهرة- الطبعة 14 -1995.
23. صالح الرويلي – إقتصاديات المالية العامة – سلسلة دروس الإقتصاد-جامعة وهران – ديوان المطبوعات الجامعية – طبعة 1992.
24. صديق محمد عفيفي- قضايا خاصة في الإدارة المجتمعية- الشفافية- المساءلة- الشراكة – أكاديمية طيبة للعلوم – القاهرة – بدون سنة.
25. طارق الحاج- المالية العامة-دار الصفاء للنشر و التوزيع طبعة 1-عمان الأردن-2009.
26. طاهر الجنابي- علم المالية العامة و التشريع المالي- المكتبة القانونية- بغداد- 2007.
27. عادل أحمد حشيش – أساسيات المالية العامة – مدخل لدراسة أصول الفن المالي للاقتصاد العام – دار النهضة العربية للطباعة والنشر- القاهرة- 1972.
28. عادل أحمد حشيش- أساسيات المالية العامة- دار النهضة العربية- القاهرة - طبعة1992-
29. عادل أحمد حشيش- مقدمة في الاقتصاد العام- دار الجامعة الجديدة للنشر- الإسكندرية مصر- بدون سنة نشر.
30. عادل فليح العلي- المالية العامة و التشريع الضريبي- دار الراية للنشر و التوزيع عمان- الأردن-2007.
31. عبد الرؤوف قطيش- الضريبة على القيمة المضافة- تشريعا و تطبيقا- دار الخلود- بيروت- لبنان- طبعة 2002 .

32. عبد الرحمان توفيق- إدارة الجودة الشاملة – الدليل المتكامل- مركز الخبرات المهنية للإدارة- القاهرة -2005.
33. عبد اللطيف بن أشنهو -الجزائر اليوم بلد ناجح –دار الهدى – عين مليلة- الجزائر- بدون تاريخ.
34. حامد عبد المجيد دراز- المالية العامة- مؤسسة شباب الجامعة- القاهرة- دون سنة نشر.
35. عبد المجيد قدي- المدخل إلى السياسات الإقتصادية الكلية- دراسة تحليلية تقييميه- ديوان المطبوعات الجامعية- بن عكنون- الجزائر- طبعة2003.
36. عبد المنعم فوزي – المالية العامة و السياسات المالية – منشأة المعارف – القاهرة- دون سنة نشر.
37. عبد الله عبد الكريم عبد الله - ضمانات الإستثمار في الدول العربية- دراسة قانونية مقارنة- دار الثقافة للنشر و التوزيع- عمان- الأردن- الطبعة 2008 .
38. علي بساعد- المالية العامة- مطبوعات المعهد الوطني للمالية- القليعة الجزائر-طبعة-1992.
39. علي عباس عياد- النظم الضريبية المقارنة- مؤسسة شباب الجامعة- الإسكندرية-مصر طبعة-1972.
40. علي مقلد- مدخل إلى علم الضرائب- دار المنشورات الحقوقية- بيروت- لبنان- طبعة- 1980
41. عوابدي عمار – النظرية العامة للمنازعات الإدارية في النظام القضائي الجزائري – ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر- طبعة- 1989.
42. العيد صالحي- الوجيز في شرح قانون الإجراءات الجبائية – دار هومة للطباعة- و النشر و التوزيع – الجزائر
43. غازي عناية-الزكاة و الضريبة – دراسة مقارنة- المطبوعات الجميلة- الجزائر- الطبعة-1991.
44. فارس السبتي- منازعات الضريبة في التشريع و القضاء الجزائي الجزائري- دار هومة- الجزائر- الطبعة 2008.
45. فوزي عطوي – المالية العامة – النظم الضريبية و موازنة الدولة – منشورات الحلبي الحقوقية بيروت – لبنان- طبعة 2008.
46. فوزي عطوي - المالية العامة- النظم الضريبية و موازنة الدولة - منشورات الحلبي الحقوقية- بيروت – لبنان -طبعة 2003.
47. لعشب محفوظ- سلسلة القانون الإقتصادي – ديوان المطبوعات الجامعية- 1997.
48. لعشب محفوظ- المسؤولية في القانون الإداري – ديوان المطبوعات الجامعية – الجزائر- طبعة:1994

49. محمد دويدار- دراسات في الإقتصاد المالي – منشأة المعارف – مصر- بدون تاريخ.
50. محمد عباس محرزي- إقتصاديات الجباية و الضرائب- دار هومة- الجزائر- طبعة 2003.
51. محمد عبد العزيز خليفة - دراسات في النظم الضريبية المقارنة– بدون ناشر الطبعة 2003.
52. محمد عمر أبودوح – الإصلاح الضريبي بين إعتبارات العدالة و الأسس العلمية للضرائب – الدار الجامعية-الإسكندرية – مصر- الطبعة2008.
53. محمود حسين الوادي- زكرياء أحمد عزام- المالية العامة و النظام المالي في الإسلام- دار المنيرة للنشر- عمان- طبعة 2000 .
54. مصطفى راشد شيحة – التشريع الضريبي-ضرائب الدخل- الدار الجامعية الإسكندرية- مصر- طبعة 1997.
55. مصطفى رشيد شيحة-التشريع الضريبي- ضرائب الدخل-الدار الجامعية- الإسكندرية- مصر – طبعة 1978.
56. ناصر مراد – التهرب و الغش الضريبي في الجزائر- قرطبة للنشر و التوزيع- 2004 .
57. ناصر مراد- فعالية النظام الضريبي بين النظرية و التطبيق- دار هومة – الجزائر- 2003.
58. نعيم عطية - في الروابط بين القانون والدولة والفرد – دار الكتاب العربي للطباعة والنشر – القاهرة- الطبعة-1961.
59. هشام مصطفى الجمل : دور السياسة المالية في تحقيق التنمية الإجتماعية بين النظام المالي الإسلامي و النظام المالي المعاصر- دراسة مقارنة دار الفكر الجامعي- الإسكندرية- طبعة 2007 .
60. عاد حمود القصيبي- المالية العامة و التشريع الضريبي- دار الثقافة للنشر و التوزيع- الطبعة الثالثة- الأردن- 2000.
61. ناصر مراد- فعالية النظام الجزائري بين النظرية و التطبيق- دار هومة الجزائر- 2003.
62. محمد عباس محرزي، إقتصادات المالية العامة،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
63. حسين مصطفى حسين- المالية العامة- ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر- 1998.
64. طارق الحاج- المالية العامة- دار الصفاء للنشر والتوزيع- عمان- طبعة- 1999.

65. محمد الصغير بعلي- يسري أبو العلا- المالية العامة- دار العلوم- باتنة- الجزائر-2003.
66. هويدي عبد الجليل، المالية العامة، الطبعة2، دار الفكر العربي، القاهرة، مصر، طبعة1983.

الأطروحات و الرسائل:

1. الحياري عادل – الضريبة على الدخل العام – رسالة دكتوراه- مقدمة إلى كلية الحقوق – جامعة القاهرة- 1968.
2. العربي الكرداع-الطعون الجبائية في ظل المحاكم الإدارية بالمغرب-أطروحة دكتوراه-كلية الحقوق-كدال-الرباط-2004.
3. عبد المجيد- فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية -دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988/1995 – أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر 1995.
4. فارس بن علوش- دور الشفافية و المساءلة في الحد من الفساد الإداري في القطاعات الحكومية- أطروحة دكتوراه- جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية – قسم العلوم الإدارية- الرياض- السعودية – 2010.
5. فلاح محمد- السياسة الجبائية الأهداف و الأدوات – أطروحة دكتوراه جامعة الجزائر-2005.
6. مسعود درواسي- السياسة المالية و دورها في تحقيق التوازن الإقتصادي- أطروحة دكتوراه- جامعة الجزائر-2005/2006.
7. نقولا قدري عطية- ذاتية القانون الضريبي و أهم تطبيقاتها- أطروحة مقدمة لنيل درجة دكتور في الحقوق- جامعة الإسكندرية- كليةالحقوق- 1960.
8. أسامة مصطفى موسى صبري- مدى عدالة النسب والإعفاءات الضريبية في نظام ضريبة القيمة المضافة المطبق في فلسطين(دراسة مقارنة) – رسالة ماجستير سنة 2003 – كلية الدراسات العليا - جامعة النجاح الوطنية نابلس – فلسطين.
9. جار مبروكة- أثر السياسة الضريبية على إستراتيجية الإستثمار في المؤسسة- رسالة ماجيستير جامعة محمد بوضياف المسيلة -2005.
10. حسام فايز عبد الغفور- العلاقة بين المكلف و الإدارة الضريبية و أثرها على التحصيل و الجباية- رسالة ماجستير- كلية الدراسات العليا – جامعة النجاح الوطنية نابلس فلسطين -2008.
11. رجاء احمد محمد خويلد -الطعن القضائي في منازعات ضريبية الدخل في فلسطين – رسالة ماجستير 2004 جامعة النجاح الوطنية.

12. عيسى بولخوخ- الرقابة الجبائية كأداة لمحاربة التهرب و الغش الضريبي- دراسة حالة ولاية باتنة- مذكرة ماجستير- جامعة الحاج لخضر –باتنة- الجزائر- 2003/2004.
13. نجيب البقالي- منازعات الوعاء الضريبي أمام القضاء الإداري – رسالة لنيل دبلوم الدراسات العليا المعمقة – جامعة الحسن الثاني- المغرب- سنة 2007/2008.
14. نوي نجاة – فعالية الرقابة الجبائية بالجزائر – مذكرة ماجستير –جامعة محمد بو الضياف.
15. هاني محمد حسن شبيطة- حدود التوازن بين سلطات الإدارة الضريبية و ضمانات المكلفين أطروحة ماجستير- جامعة النجاح الوطنية نابلس- فلسطين – 2006

المقالات الورقية:

1. لخضر عزي- غانم خلطي- قياس قوة الدولة من خلال الحكم الراشد– مجلة العلوم الإنسانية -جامعة تلمسان- الجزائر-العدد 21 /2005.
2. أسار فخري عبد اللطيف - باحث في البنك المركزي العراقي- أثر أخلاقيات الوظيفة في تقليل فرص الفساد الإداري في الوظائف الحكومية- بحث منشور في مجلة الجندول – مجلة علوم إنسانية- العراق- العدد:29- جويلية 2006
3. بن علي بلعزور - الأستاذ عبد الكريم قندوز- ورقة بحثية بعنوان مبدأ الضريبة تقتل الضريبة بين إبن خلدون ولافر- المعهد الإسلامي للبحوث والتدريب مدريد 30/11/2004 – مؤتمر الإسهامات الإقتصادية لإبن خلدون- من 03/إلى 05 نوفمبر 2006 المجلد 13 العدد 2 – المحور الخامس.
4. بودلال علي- مشكلة الإقتصاد الخفي في الجزائر:الأسباب و الحلول- مجلة العلوم الانسانية – جامعة تلمسان – الجزائر-العدد37/2008.
5. التوفيق شيشوب- الصلح في المخالفات الجبائية الجزائية - ملتقى القاضي الجبائي ليومي-3 و 4 جانفي 2002 – الجمعية التونسية للقانون الجبائي.
6. الجليلاتي محمد - النظام الضريبي السوري وإتجاهات إصلاحه – بحث منشور في مجلة دليل المحاسبين- بتاريخ:23/12/2007 تحت رقم: 3420- دمشق- سوريا.
7. خلدون عائشة-أساليب تفعيل الحكم الراشد في الإدارة المحلية في الجزائر واقعا وتحديات- دراسة مقدمة في الملتقى الوطني حول إشكالية الحكم الراشد في إدارة الجماعات المحلية و الإقليمية-جامعة ورقلة بتاريخ 12/13 ديسمبر 2010.

8. رسول فرج الجابري- مأزق التنمية(العدالة الإجتماعية أم الكفاءة الإقتصادية)- مجلة تنمية الرافدين- العراق- المجلد الثامن- العدد16- كانون الثاني 1986.
9. ساحل محمد- تجربة الجزائر في مجال جذب الإستثمار الأجنبي المباشر- دراسة تقيينية – مجلة علوم إنسانية- جامعة البليدة- الجزائر- العدد:2009/41 .
10. سعيداني محمد – مدير البحث و التحقيقات الجبائية- رسالة المديرية العامة للضرائب- الجزائر- رقم 4- أفريل 2004 .
11. عبدالحق بو عتروس – الإنعكاسات الإجتماعية لبرامج الإصلاح الإقتصادي في البلاد العربية– حالة الجزائر-مجلة علوم إنسانية-جامعة قسنطينة- الجزائر– العدد:2007/33.
12. د. صالح حسن كاظم- مكافحة التهرب الضريبي- ضرورة ملحة في الحد من الفساد- قسم البحوث و الدراسات- دار الشؤون القانونية- العراق.
13. عجلان العياشي - أ.غلاب فاتح-جامعة المسيلة- دور الإفصاح والشفافية و الحوكمة المصرفية في تمويل التنمية المستدامة-حالة الجزائر-أبحاث الملتقى الدولي حول أداء و فعالية المنظمة في ظل التنمية المستداة- 10 و11 نوفمبر 2009 الجزء:2 – منشورات مخبر السياسات والإستراتجيات الإقتصادية في الجزائر-2010.
14. كلمة السيد رئيس الجمهورية بمناسبة إفتتاح السنة القضائية 2001-2002 مجلة مجلس الدولة – الجزائر – العدد 2001/1.
15. قدي عبد المجيد- النظام الجبائي الجزائري و تحديات الألفية الثالثة-الملتقى الوطني الأول حول الإقتصاد الجزائري في الألفية الثالثة- 20-21 ماي- جامعة سعد دحلب- البليدة- الجزائر- 2002.
16. مرشد ملوك – مقال بعنوان– الحوكمة في القطاعين الإداري و الإقتصادي – مجلة الثورة – تصدر عن مؤسسة الوحدة للصحافة و الطباعة و النشر- دمشق- سوريا- 2009/05/24.
17. مهدي زاير جاسم – دور الشفافية في الحد من الفساد الإداري والمالي – مقال منشور – بمجلة الحوار المتمدن – العدد 2702 بتاريخ 2009/07/09.
18. ناصر مراد – الإصلاحات الضريبية في الجزائر – مجلة الباحث – جامعة قاصدي مرباح – ورقلة- الجزائر- العدد 2-2003.
19. ناصر مراد- تقييم الإصلاحات الضريبية في الجزائر – مجلة العلوم الإقتصادية و القانونية رقم 25- العدد الثاني دمشق- سوريا-2009.
20. هايل نصر- مرصد حول دولة القانون – مقال منشور مجلة الحوار المتمدن العدد 2005/1589.

21. هلال مراد- بحث بعنوان الوقاية من الفساد و مكافحته في التشريع الجزائري على ضوء القانون الدولي- نشرة القضاة- وزارة العدل – الجزائر-العدد60/2006.
22. تقرير المفتشية العامة للمصالح الجبائية الخاص بنشاط المصالح لسنة2004 المؤرخ في فيفري2005. بخصوص التنظيم الهيكلي و سير المصالح القاعدية- الجزائر.
23. رسالة المديرية العامة للضرائب- الجزائر– رقم خاص – أفريل 2006.
24. رسالة المديرية العامة للضرائب- الجزائر- رقم 34 شهر سبتمبر 2008.
25. وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب – الدليل التطبيقي للمكلف بالضريبة- سلسلة الدليل الجبائي- الجزائر- طبعة 2011.
26. إحصائيات وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة- رقم:15 السداسي الأول 2009- الجزائر.
27. إحصائيات المديرية العامة للضرائب الجزائرلسنة 2005 معدة في مارس 2006 غير منشورة.
28. الإحصائيات المقدمة من طرف المديرية العامة للضرائب الجزائر للسنوات 2002/2003/2004/2005 غير منشورة.
29. الإحصائيات رقم 15 للسداسي الأول لسنة 2009 الصادر عن وزارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة- الجزائر- لسنة:2009. .
30. تقرير- وزارة المالية الجزائرية- تقديم الإصلاح الجبائي الرسم على القيمة المضافة-الضريبة على الدخل الإجمالي- الضريبة على أرباح الشركات– جانفي 1991-غير منشور.
31. جمهورية مصر العربية – وزارة الدولة للتنمية الإدارية – لجنه الشفافية و النزاهة – التقرير الثاني – أولويات العمل و آلياته- 10 أغسطس 2008.
32. صندوق النقد الدولي- دليل الشفافية المالية العامة(2007).
33. مجلة مجلس الدولة – عدد خاص – المنازعات الضريبية –منشورات الساحل- طبعة 2003- الجزائر.
34. منشورات صندوق النقد الدولي – سلسلة قضايا إقتصادية (الإقتصاد الخفي) العدد 30.
35. النشرة الشهرية للمديرية العامة للضرائب الجزائر- عدد 44
36. وزارة المالية – المديرية العامة للضرائب- الدليل الجبائي للمهن الحرة – مديرية العلاقات العمومية و الإتصال – الجزائر- منشورات الساحل 2009.

الأبحاث و المقالات الإلكترونية:

1. لخضر عزي - محمد اليعقوبي- السعيد فكرون - وجهة نظرآثار برنامج التعديل الهيكلي على النشاط الإقتصادي الجزائر مقال منشور في موقع الطريقhttp :www.iraqcp.org
2. جبار محمد علي كعبي- الباحث ياسر عمار عبد الحميد- شفافية الضريبة وآفاق تطبيقها في الهيئة العامة للضرائب- المحاسب القانوني - بغداد – العراق- 2008 - بحث نشر بالموقع: www.iraqsoudation.orgjhvdo.
3. جورج قرم، المنشورة بالموقع: www.georgescarm.com هذه الدراسة تنطبق على الجزائر حيث لا تتوفر لا على سوق للعقارات أو بورصة تشمل القطاعات الحساسة.
4. ديفيد م. لونا -مدير إدارة مكافحة الفساد و حوكمة الشركات - بوزارة الخارجية الأمريكية -مكافحة الفساد و تعزيز النزاهة – مسؤولية مشتركة تقوم على الوقاية و الشفافية مقال منشور بموقع: Centre for international prevate entreprise-2004.
5. سعد بن مطر العتيبي- عضو هيئة التدريس بقسم السياسة الشرعية بالمعهد العالي للقضاء-الرياض-السعودية – مقال الوظيفة في الإسلام منشور بموقع الندوة: www.alnadwah.com.
6. الشيخ القرضاوي- فتاوي و أحكام الزكاة عن السنوات المتأخرة – موقع القرضاوي.
7. صخر عبد الله الجنيدي- مكافحة الفساد الضريبي الأردن -مقال منشور بموقع: donia-alwatan
8. صلاح الغزالي- جمعية الشفافية الكويتية – تحديد 20 معوقا للحكم الصالح في البلاد- المصدر منتدى القرآن الكريم- الموقع : www.montadaalquran.com
9. عادل عبد اللطيف - مدير برنامج إدارة الحكم في الدول العربية - دليل موجز – (POGAR) برنامج إدارة الحكم في الدول العربية- ص 10 الموقع: www.u1dp-pogar.org
10. عبد الحق بوعتروس - مقال تحت عنوان الإنعكاسات الإجتماعية لبرامج الإصلاح الإقتصادي في البلاد العربية حالة الجزائر – منشور بموقع مجلة علوم إنسانية موقع-www.ulum.nl.
11. عبد الله شمس الحق – الشرعية وما أدرى الحثالى الجهلة بالشرعية- الجزء الثاني منشور بالموقع :WWW.ALNOHA.COM
12. عبد المجيد حمو- الإتجاهات الحديثة للنظام الضريبي للأفراد و الشركات- بحث قدم بمؤتمر نظم من قبل وزارة المالية- تحت عنوان – رؤى في

الإصلاح المالي و الضريبي- دمشق- سوريا- من 03-04 أيلول 2007 بفندق فورسيزون – منشور بموقع جمعية المحاسبين العرب.
13. عبد الناصر جابي – بعنوان:الإنتخابات التشريعية الجزائرية إنتخابات إستقرار أم ركود؟ مقال نشر بتاريخ 2007/08/08 موقع: http://www.ararenewel.org.
14. عبد الوهاب بوكروح – دراسة بعنوان تحويلات المهاجرين الجزائريين لم تتجاوز 150 مليون دولار سنة 2005 منشورة بموقع: http://bwahab2505.maktoobb.log.com.
15. العزري ميلود – المراقبة الجبائية و التهرب الضريبي – بحث منشور بموقع http://elazri.maktoob.log.com بتاريخ 2007/2/8
16. عمار بوضياف- محاضر في القانون الإداري – المحور" مبدأ المشروعية و دور القضاء الإداري في حمايته " – بحث منشور بموقع الأكاديمية العربية الدانمرك- قسم العلوم القانونية- الموقع: www.ao.academy.org
17. عمراني كربوسة-الحكم الراشد و مستقبل التنمية المستدامة في الجزائر- مداخلة قدمت في ملتقى ديسمبر بجامعة الشلف-منشورة بموقع الجامعة .www.univchelef.dz
18. فتحي الجواري (القاضي) - القانون والأخلاق – مقال منشور بمجلة التآخي بتاريخ 27 يونيو 2005 الصفحة الرئيسية – الموقع : .www.taakhinews.org
19. فتحية الجوبي- الضريبة العامة على المبيعات و مراحلها – مجلة منتدى الضرائب رقم:2010/9.منشور بموقع: tax.forum.y
20. فوزي نصر - هل الشفافية ضرورة للقضاء على الفساد- مقال منشور بموقع الحوار المتمدن – العدد 1431 بتاريخ 2006/01/15 .
21. مازن مرسول محمد - قضايا الفساد ومؤثراته المختلفة – مجلة النبأ العدد 80/ 2006 الموقع: www.annabaa.org.
22. ماجدة تامر – إقتصاد الظل ظاهرة من ظواهر التخلف في البلدان النامية – مقال نشر في موقع الحوار المتمدن – العدد1195 بتاريخ 2005/05/12.
23. محفوظ أيوب – الأخلاق نشوؤها و عواملها – بحث منشور بموقع: www.maaber.com - جانفي 2004.
24. محمد آدم– مقال التضخم مشكلة العصر - نشر بموقع النبأ: http://www.Annabaa .org .
25. محمد الجليلاتي- النظام الضريبي السوري و إتجاهات إصلاحه- موضوع منشور بموقع جمعية العلوم الإقتصادية _ السورية.

26. محمد حشماوي- أستاذ العلوم السياسية – جامعة الجزائر مقال بعنوان: الإنتخابات التشريعية الجزائرية الأخيرة أو أزمة التمثيل السياسي- جويلية2007 – منشور بموقع: www.arab.reforme.net ص:08.
27. محمد خضر السيد أحمد- معاون وزير المالية سوريا- محاضرة بعنوان : وحدة كبار المكلفين - دمشق في 2007/03/31 موقع جمعية المحاسبين القانونيين السوريين.www.asca.sy.com.
28. محمد خضر السيد أحمد - معاون زير المالية السوري- مقال بعنوان- على التوازي- وزارة المالية السورية- منشور بالموقع: http://thawra.alwehda.gov.sy.
29. محمد عناية – الوظيفة العامة – مقال منشور بتاريخ 01 جوان 2009 بالموقع maktoubb.log.com.
30. مصطفى سليم – ترجمة فاطمة الفرجي – مبررات شرعية السلطة- دراسة منشورة بمجلة النبأ- www.annabaa.org- العدد:2006/62.
31. مسعود شيهوب- إختصاص القاضي الإداري الإستعجالي طبقا لقانون الإجراءات المدنية و الإدارية – منتدى الجزائرية للقانون و الحقوق- منشور بموقع: http://forum-law.dz.com.
32. ناصر مراد- النظام الضريبي الجزائري و البحث عن الفعالية- بحث منشور بمجلة علوم إنسانية- عدد 2008/38 موقع: www.ulum.nl
33. يوسف بطرس غالي- وزير المالية المصري- تقديم قانون الضرائب على الدخل-وثيقة قانونية منشورة بموقع- بوابة الحكومة المصرية.
34. معاذ فريحات - نظام الضرائب في الأردن غير عادل أم يتناسب مع التركية الإقتصادية- مقال منشور موقع راديو عمان 2006/10/18.
35. مولاي الحسن تمازي- مقال مصير ثقافة المواطنة في علاقة الخاضع للضريبة بالإدارة الجبائية : 2002 - منشور بموقع :http://Blogs.static.mactoob.com
36. هلال الطعان – كفاءة النظام الضريبي- مقال منشور بموقع جريدة الصباح www.alsabah.com تحت رقم 56482.
37. حازم البيلاوي – إستقرار القانون- مقال منشور بتاريخ 2010/03/21 بالموقع: www.hazembelawi.com
38. أسامة عبد الخالق- بحث بعنوان – حوكمة المنظومة الضريبية- سبتمبر 2004 – مركز المشروعات الدولية الخاصة-.www.cipe.arabia.org
39. علي لطفي بركات- عضو لجنة التعديلات التشريعية- الإنهاء الإتفاقي للمنازعة الضريبية أمام القضاء مصر- بحث منشور بموقع: forum.kooora.com

40. عبد الحميد بوكمنون المدير المركزي للرقابة الإقتصادية وقمع الغش إحصائيات وزارة التجارة -العمليات غير المفوترة لسنة2009- الموقع www.citydz.com/commerce: -en-algerie-netlehousse- desventes-sans-facturation تاريخ 2010/10/12.
41. عمراني كربوسة- الحكم الراشد و مستقبل التنمية في الجزائر- مقال مقدم أثناء ملتقى ديسمبر2008 بجامعة الشلف- منشور بموقع الجامعة.
42. فاطمة عبد جواد- الضرائب و دورها في العملية الإقتصادية- مقال منشور بموقع إدارة و إقتصاد: www.siironlin.org
43. شفيق المصري- المواطنة في طوابعها الدستورية مجلة التسامح- سلطنة عمان- الموقع: www.altasamoh.net
44. د. عبد الحميد محمود البعلي- نحو تشريع ضريبي و زكوى متكامل- بحث منشور بموقع: مركز أبحاث فقه المعاملات الإسلامية الكويت-2005.
45. عبد الرحمان السالمي- الشرعية و المشروعية بين النظرية و الواقع- مقال منشور بمجلة التسامح- سلطنة عمان- الموقع: www.altasamoh.net
46. د.محمد علي القري- مدخل إلى التحليل الإقتصادي الإسلامي- جامعة الملك عبد العزيز- كلية الإقتصاد والإدارة- جدة- السعودية- بحث منشور بموقع: http://iefpedia.com.
47. د. حسين البختاوي- العدالة التوزيعية في النفقات العامة- مقال منشور بموقع الطالب الإقتصادي، -http://ecom.to.relox.net.
48. د. محمد حسن يوسف- أهمية الإنفاق العام و آثاره- مقال منشور بموقع: www.saaid.net.
49. رنا أديب منذر- مفهوم الضريبة- تعريفها- أشكالها- بحث لنيل دبلوم الدراسات العليا- جامعة دمشق- كلية الهندسة المدنية- 2005/2006 منشور بموقع: www.dizidan.com
50. ياسر خالد بركات – الفساد الإداري –مظاهره و أسبابه –مجلة النبأ – www.annabaa.org- العدد 80/2006.
51. تصريح وزير المالية الجزائري في المؤرخ في 10جانفي 2010 حول النظام المحاسبي الجديد الذي شرع في تطبيقه بداية من شهر جانفي 2010 منشور بموقع: الوزارة الأولى : www.premier:ministr.gov.dz .
52. برنامج إدارة الحكم في الدول العربية -الشفافية و العدالة- – مقال منشور بموقع www.Pogar.org.
53. برنامج الأمم المتحدة الإنمائي – برنامج الحكم في الدول العربية – دليل موجز – منشور بالموقع www.undp.pogar.org .

54. وزارة المالية – المملكة الأردنية الهاشمية- موضوع حول الإصلاحات الضريبية في الأردن- منشور بالموقع الرسمي لدائرة ضريبة الدخل و المبيعات .
55. تقرير صندوق النقد الدولي لسنة:2007 منشور بموقع الصندوق- www.imf.org.
56. التكافل و الضمان الإجتماعي، مقال منشور بموقع العطاء من أجل التنمية . http://www.neareast.org
الشفافية المالية – برنامج إدارة الحكم في الدول العربية- تقرير منشور بموقع: www.pogar.org
57. برنامج إدارة الحكم في الدول العربية- ملامح الدولة- الشفافية المالية- www.pogar.org/arabic
58. صندوق النقد الدولي- تقرير اللجنة المؤقتة لمجلس محافظي الصندوق:16/04/1998. منشور بموقع.www.imf.org
59. الديوان الوطني للإحصاء ليوم الثلاثاء 26 جانفي 2009 6.1. موقع وكالة الأنباء الجزائرية.
60. النتائج الرسمية المنشورة بموقع المجلس الدستوري: www.conconseil.constitutionet.dz .

القوانين و الجرائد الرسمية :

1- قانون التسجيل .
2- قانون الرسم على رقم الأعمال.
3- قانون الإجراءات الجبائية.
4- قانون الضرائب المباشرة و الرسوم المماثلة.
5- قانون الضرائب غير المباشرة.
6- قانون الطابع.
7- الجريدة الرسمية رقم 45 المؤرخة في 11-07-007.
8- الجريدة الرسمية رقم 35 المؤرخة في 04-07-2001.
9- الجريدة الرسمية رقم 79 المؤرخة في 31-12-2001.
10- الجريدة الرسمية رقم 13 المؤرخة في 15-07-1998.
11- الجريدة الرسمية رقم 74 المؤرخة في 2010.
12- الجريدة الرسمية رقم 79 المؤرخة في 12-01-1988.

المؤلفات باللغة الفرنسية :

1. Christian de Brie – Pierre Charpentier – l’inégalité par l’impôt – éditions du seuil-Paris -France.1973.
2. Christophe Ricky – Rationalité Economique et Décisions Fiscales – Librairie générale de droit et de jurisprudence -1987.
3. Claude LAURENT- Contrôle fiscal. la vérification personnel- édition Bayeusaine- France. 1995.
4. Jonathan BURGET- les délits pénaux fiscaux –thèse de doctorat – université de NANCY-2011.
5. Francis LEFEBVRE – Mémento pratique Fiscal - Paris –édition: 1999
6. Guy Willy SCHMELTZ –la Jurisprudence Fiscale de la Juridiction Administrative- édition- DALLOZ-1978
7. Louis TROTABAS – Jean-Marie COTTERET –droit fiscal- quatrième édition DALLOZ- Paris -1980
8. Marc LERAY- le control fiscal – édition l'harmattan-Paris-1993-
9. Marcel Waline – traité élémentaire de science et de la législation financière- librairie générale de droit et jurisprudence- Paris- 1952.
10. Jean-Claude Martinez – la fraude fiscale édition – du seuil-France-1990.
11. MC Ainouche – l'essentiel de la fiscalité Algérienne- hiwarcom édition- Alger- 1993.
12. Mohamed KOSSENTINI ET NADJI BACCOUCHE- La plus-value en droit fiscal Tunisien- édition L’Harmattan 2008
13. Oualid GADHOUM- La Doctrine administrative Fiscale en Tunisie- Edition L’Harmattan- 2007
14. Pierre Bel trame –le devoir de solidarité en droit fiscal français -journal des économistes-Paris15-11-2003 .

15. Philip Marchesseau et Jacques GROSCLAUDE-fisca Droitle général – DALLOZ- Paris 1997.
16. Slim BESBES- Le Principe de la légalité de l'impôt en droit Tunisien- Edition L'Harmattan – Paris 2011
17. Pierre CALAM- Démocratie en miettes- édition Charles Léopard Mayer –France-2003
18. Luc SARDJ- finance publique –DALLOZ-Paris-1995.
19. Jean-Claude Martinez-la fraude fiscale - édition du seuil -France novembre 1990.

الأبحاث والمقالات الورقية و الإلكترونية باللغة الفرنسية

1. Anne-Laury LEQUIEM- La solidarité en matière fiscale- mémoire réalisé en vue de l'obtention de la 2em année MASTER- université de LILLE II- Faculté des sciences juridiques- année 2003/2004 publié au site: http://edoctorale74.univ-lille2.fr.
2. BOUSNORA Ali –l'Amnistie fiscale en Algérie est-elle possible – étude publié Dans la revue des science économique de la gestion et science commerciales - Université de M'sila – Algérie - n°=4/2010
3. Ministère des finances- direction générale des impôts bulletin:- vos impôts pour 2007- et- vos impôts pour 2008
4. -Conseil national économique et social- commission « relations de travail » rapport sur le secteur informel : illusions et réalités 2004
5. GOY GILBERT/ LA Théorie Economique de l'Impôt Optimal- Revue Française des Finances n° 55/1996
6. Jacques ROBERT-le Principe d'égalité dans le Droit Constitutionnel Francophone-les cahiers du conseil constitutionnelle °3/1997.page:7.

7. - Ahmed benyatho - contrôle de l'application des textes fiscaux par le juge administratif Marocain - Etude publiée au site http://membre.Lycos.fr.
8. -Cécile BAZART-Le comportement de fraude fiscale le face à face contribuable administration fiscale – JUIN 2001 Site www.chez.fiscali.fr.
9. J. Rawls - Théorie de la justice sociale- article public au site: www.puf.com.
10.– Instruction DGIF- L'Egalité des citoyens devant l'impôt et amélioration des relations avec les contribuables instruction publie au site DGIF/2008 :
www.impots.gouv.fr/documentation/contras/DGF.
11.- Etude de PIFRAP- société civile n°12 -11/2001-Entre le marteau du juge du pénal et l'enclume du juge administratif - la répression de la fraude fiscale article publié du site: www.snui.fr/agt-adh – actualité.
12.-Michel BOUVIER- Directeur de la revue française des finances république- conditions de la légitimité du pouvoir fiscal aujourd'hui –article publié au site:www.tax.gov. ma visite le 16/12/2007
13.-Rapports d'information- loi de finances pour 1999-Imposition du patrimoine- commission des finances Sénat- France- site: www.senat.fr.

مقدمــة ____ 1
الباب الأول: العدالة الضريبية في التشريع الجزائري____ 10
الفصل الأول: العدالة اتجاه الضريبة____ 13
المبحث الأول: اختيار نظام ضريبي عادل ____ 16
المطلب الأول: سلطة الإخضاع الضريبي____ 18
الفرع الأول: التشريع الضريبي ____ 19
الفرع الثاني: استقرار التشريعات الضريبية____ 20
المطلب الثاني: تحديد الوعاء الضريبي العادل____ 29
الفرع الأول: الضريبة الموحدة و الضرائب المتعددة ____ 32
الفرع الثاني: الضريبة على الأشخاص و الضريبة على الأموال ____ 34
الفرع الثالث: الضريبة على الدخل و الضريبة على رأس المال ____ 35
الفرع الرابع: الضرائب المباشرة و الضرائب غير المباشرة ____ 37
المبحث الثاني: النظام الضريبي المختار من طرف المشرع الجزائري ____ 38
المطلب الأول: الإصلاح الضريبي ____ 39
الفرع الأول: الإصلاح من الناحية القانونية ____ 40
الفرع الثاني: الإصلاح الهيكلي ____ 45
المطلب الثاني: مدى عدالة النظام الضريبي المختار ____ 47
الفرع الأول: هيمنة الضرائب غير المباشرة في السياسة الضريبية الجزائرية ____ 48
الفرع الثاني: هيمنة الاقتصاد الموازي على الرسمي ____ 65
الفرع الثالث: تنامي ظاهرة نقل العبء الضريبي ____ 70
الفصل الثاني: العدالة بواسطة الضريبة ____ 74
المبحث الأول: عدالة توزيع العبء الضريبي ____ 76
المطلب الأول: فكرة التصاعد و إعمال الانتقائية كمعاملة ضريبية عادلة ____ 77
الفرع الأول: موقف المشرع الجزائري من أعمال التصاعد كمعاملة ضريبية عادلة____ 80
الفرع الثاني: تصحيح اللامساواات عبر الأعمال الانتقائية____ 83

المطلب الثاني: مبدأ العمومية والعدالة الضريبية ____ 89
الفرع الأول: أثر الفلسفة الاجتماعية على هيكل النظام الضريبي ____ 91
الفرع الثاني: العدالة الاجتماعية قوام النظام الضريبي ____ 96
الفرع الثالث: النظم التفضيلية كاستثناء من مبدأ عمومية الضريبية ____ 105
المبحث الثاني: الاستخدام الوظيفي للضريبة ____ 111
المطلب الأول: دور النظام الضريبي في تحقيق النمو الاقتصادي ____ 112
الفرع الأول: الحوافز الضريبية و النمو الاقتصادي ____ 113
الفرع الثاني: الآثار المترتبة عن الحوافز الجبائية ____ 118
المطلب الثاني: دور النظام الضريبي في تحقيق الاستقرار الاقتصادي ____ 120
الفرع الأول: دور النظام الضريبي في معالجة الفجوة الانكماشية ____ 121
الفرع الثاني: دور النظام الضريبي في معالجة الفجوة التضخمية ____ 123
الباب الثاني: شفافية النظام الضريبي الجزائري ____ 129
الفصل الأول: دور الشفافية الضريبية في تكريس مبدئي العدالة والمساواة ____ 131
المبحث الأول: – مفهوم الشفافية ____ 133
المطلب الأول: أهمية الشفافية في تحقيق العدالة ____ 135
الفرع الأول: مبادئ تطبيق الشفافية ____ 136
الفرع الثاني: علاقة الشفافية بالمساءلة وبالفساد الإداري ____ 139
المطلب الثاني: آثار فقدان الشفافية ____ 142
الفرع الأول: انتشار الفساد الإداري ____ 143
الفرع الثاني الإخلال بمبدأ المساواة أمام القانون الضريبي ____ 146
المبحث الثاني: دور الشفافية الضريبية في أخلقة تصرفات الإدارة و المكلف بالضريبة ____ 149
المطلب الأول: أسس الشفافية الضريبية ____ 150
الفرع الأول: أهداف الشفافية الضريبية ____ 150
الفرع الثاني: أسس تطبيق الشفافية الضريبية ____ 153

الفرع الثالث: العلاقة بين الشفافية و قواعد الضريبة ____ 156
المطلب الثاني: شفافية فرض الضريبة و تحصيلها ____ 159
الفرع الأول: أخلقة تصرفات المكلف بالضريبة ____ 161
الفرع الثاني: أخلقة تصرفات الإدارة الضريبية ____ 174
الفرع الثالث: حوكمة الضريبة ____ 194
الفصل الثاني: تعزيز الشفافية الضريبية من خلال المهام الرقابية ____ 198
المبحث الأول: الرقابة الذاتية كأداة لتعزيز الشفافية ____ 200
المطلب الأول: الرقابة السلمية ____ 201
الفرع الأول: الرقابة السلمية وفق النظام الهيكلي الجديد للإدارة الجبائية ____ 203
الفرع الثاني: مقومات نجاح نظام الرقابة السليمة ____ 206
المطلب الثاني: رقابة المفتشية العامة للمصالح الجبائية ____ 209
الفرع الأول: تشخيص عمل المفتشية العامة للمصالح الجبائية ____ 210
الفرع الثاني: أسباب عجز رقابة المفتشية العامة عن تأدية مهامها ____ 213
المبحث الثاني: الرقابة القضائية على أعمال الإدارة الجبائية ____ 216
المطلب الأول: الرقابة القضائية في منازعات الوعاء الضريبي ____ 217
الفرع الأول: العمل القضائي في مجال منازعات الوعاء الضريبي ____ 218
الفرع الثاني: القضاء الضريبي في مجال منازعات الوعاء ____ 227
المطلب الثاني: الرقابة القضائية في منازعات التحصيل ____ 235
الفرع الأول: الدين الضريبي و ضمانات التحصيل ____ 237
الفرع الثاني: الرقابة القضائية على إجراءات التحصيل ____ 244
الخاتمة ____ 254
قائمة المراجع ____ 264
فهرس المحتويات ____ 280